

TARTU ÜLIKOOL
ÕIGUSTEADUSKOND
Karistusõiguse osakond

Anna-Maria Rahamägi

**MAKSU- JA TOLLIAMETI POSITSIOON MAKSUALASTE SÜÜTEGUDE
MENETLEMISEL HALDUS- JA SÜÜTEOMENETLUSES**

Magistritöö

Juhendajad:
MA Anna Markina
MA Katrin Mikenberg

Tallinn
2018

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. MAKSU- JA TOLLIAMETI ERINEVAD POSITSIOONID	8
1.1. Maksu- ja Tolliamet kui kohtuväline menetleja	8
1.2. Maksu- ja Tolliamet kui uurimisasutus	10
1.3. Maksu- ja Tolliamet kui kannatanu	17
1.3.1. Kannatanu instituudi olemus	17
1.3.2. Maksu- ja Tolliameti roll	22
1.4. Maksu- ja Tolliamet kui maksuhaldur	22
2. MAKSU- JA TOLLIAMETI ÕIGUSED MENETLUSLIIGITI	25
2.1. Väärteomenetluses	25
2.2. Kriminaalmenetluses	28
2.2.1. Õigus esitada tsiviilhagi	28
2.2.2. Õigus esitada avalik-õiguslik nõudeavaldus	33
2.3. Haldusmenetluses	37
3. PROBLEEMID PRAKTIKAS	44
3.1. Maksuotsuse ning avalik-õigusliku nõudeavalduse vahetegu	44
3.2. Kohtuotsuse vormistamine	47
3.3. Vara arestimine ning intressiarvestus	50
3.4. Juriidilise isiku jagunemine kriminaalmenetluse kestel	53
3.5. Avalik-õigusliku nõudeavalduse läbi vaatamata jätmine ja selle tagajärg	58
KOKKUVÕTE	61
THE POSITION OF ESTONIAN TAX AND CUSTOMS BOARD IN THE PROCEDURE OF TAX OFFENCES IN ADMINISTRATIVE AND OFFENCE PROCEEDINGS	66
KASUTATUD MATERJALID	70
Kasutatud normatiivmaterjal	71
Kasutatud kohtupraktika	72
Euroopa Inimõiguste kohtupraktika	72

Riigikohtu praktika	72
Ringkonnakohtu praktika	76
Maakohtu praktika	76

SISSEJUHATUS

Eesti Vabariigis on Maksu- ja Tolliamet tuntud pigem kiusliku maksuhaldurina. Eriti aktuaalseks saab Maksu- ja Tolliameti positsioon igal aastal tuludeklaratsiooni esitamise perioodil, kui inimestel tekivad probleemid või mured deklaratsiooni esitamisel, tulumaksu tagastamise või juurdemaksmise korral.

See on aga üks väike osa Maksu- ja Tolliameti tegevusest. Maksu- ja Tolliamet tegeleb ka riigitulude haldamise, riikliku maksu- ja tollipoliitika rakendamise ning ühiskonna ja seadusliku majandustegevuse kaitsmisega. Maksu- ja Tolliameti struktuuri kohaselt on tal 11 osakonda, sh uurimisosakond, juriidiline osakond, maksude osakond ning maksuauditi osakond.¹ Juriidilise osakond tegeleb ameti juriidilise nõustamisega, vaiete menetlemisega, ameti esindamisega erinevates menetlustes.² Uurimisosakonna ülesandeks on ettevalmistavate või toimepandud maksualaste rikkumistega seotud kuritegude lahendamine, jälitustegevuse teostamine, kohtueelse uurimise teostamine ning koostöö teiste kohtueelse uurimise asutustega.³ Maksude osakond juhendab ja nõustab ameti struktuuriüksuseid maksude arvutamisel ning maksusummade määramisel.⁴ Maksuauditi osakond viib läbi maksu- ja väärteomenetlusi ning hindab, analüüsib, ennetab ja tõkestab maksuriske.⁵ Seega on Maksu- ja Tolliametil kui terviklikul asutusel mitmeid ülesandeid, mida täidetakse vastavalt iga struktuuriüksuse põhimääruse kohaselt.

Riigikogus algatati 2015.a septembris kriminaalmenetluse seadustiku revisjon, mille eesmärgiks oli viia kriminaalmenetluse seadustik kooskõlla kohtupraktika ja Euroopa Parlamendi ja Nõukogu direktiiviga 2012/29/EL (nn ohvrite direktiiv). Kriminaalmenetluse seadustikku lisati kannatanu õigusi teenivaid sätteid, millest käesoleva magistritöö raames olulised on 2017.a jõustunud muudatused. Eelkõige on oluline muudatus käesoleva magistritöö teema kohaselt uue institutsiooni – avalik-õiguslik nõudeavalduse loomine, millega tekkis riigil

¹ Maksu- ja Tolliameti koduleht. Ameti tutvustus. Kättesaadav arvutivõrgus: <https://www.emta.ee/et/kontaktid-ja-ametist/ameti-struktuurulesanded-strateegia/tutvustus-ja-struktuur> (13.04.2018).

² Maksu- ja Tolliameti koduleht. Juriidilise osakonna põhimäärus. Kättesaadav arvutivõrgus: <https://www.emta.ee/et/ameti-struktuur-ulesanded-strateegia/tutvustus-ja-struktuur/struktuuriuksuste-pohimaarused-0> (13.04.2018).

³ Maksu- ja Tolliameti koduleht. Uurimisosakonna põhimäärus. Kättesaadav arvutivõrgus: <https://www.emta.ee/et/ameti-struktuur-ulesanded-strateegia/tutvustus-ja-struktuur/struktuuriuksuste-pohimaarused-7> (13.04.2018).

⁴ Maksu- ja Tolliameti koduleht. Maksude osakonna põhimäärus. Kättesaadav arvutivõrgus: <https://www.emta.ee/et/ameti-struktuur-ulesanded-strateegia/tutvustus-ja-struktuur/struktuuriuksuste-pohimaarused/maksude> (13.04.2018).

⁵ Maksu- ja Tolliameti koduleht. Maksuauditi osakonna põhimäärus. Kättesaadav arvutivõrgus: <https://www.emta.ee/et/ameti-struktuur-ulesanded-strateegia/tutvustus-ja-struktuur/struktuuriuksuste-pohimaarused-1> (13.04.2018).

täiendav võimalus osaleda kriminaalmenetluses kannatanuna. Sellise muudatusega võimaldatakse haldusorganil kriminaalmenetluse raames esitada rahaline nõue. Rahalise nõudega soovib riik mõista välja kuriteo tagajärjel tekkinud avalik-õiguslik kohustus. Selle nõude eesmärk on kriminaalmenetluse kaudu kohtuotsusega panna isikule (süüdimõistetule) avalik-õiguslik rahaline kohustus, mille tekke asjaolud kattuvad isikule kriminaalmenetluses ette heidetud kuriteo asjaoludega. Kuivõrd selline seadusemuudatus puudutab eelkõige maksualaseid süütegusid, kuid ka olukordi, kus riigilt on välja petetud toetusi, põhineb käesolev magistritöö vaid maksusüütegudel. Revisjonieelselt oli haldusorganil, kel pädevus määrata haldusmenetluses avalik-õiguslik rahaline kohustus, vaid vähestel juhtudel võimalus esitada kriminaalmenetluse raames kannatanuna tsiviilhagi. Kuna revisjoni eelselt määras Maksu- ja Tolliamet avalik-õiguslikud nõuded, mille tekke asjaolud kattusid paralleelselt menetletava kriminaalmenetluse esemeks oleva kuriteo asjaoludega, kindlaks haldusmenetluses, siis tähendas see isikute jaoks topeltmenetlusi. Uus „kaks ühes“ lahendus võimaldab isikutel säästa aega ja kõrvaldab ohu, et eri menetlustes jõutakse samade asjaolude pinnalt vastukäivate järeldusteni.

Käesoleva magistritöö teema on vastavalt eelnimetatud revisjonijärgselt vägagi aktuaalne. Nagu autor varasemalt välja tõi, on oluline roll maksusüütegude menetlemisel Maksu- ja Tolliametil, kellel on mitmeid erinevaid positsioone maksusüütegude menetlemisel. Käesolev magistritöö keskendub Maksu- ja Tolliameti erinevatele positsioonidele erinevates menetlustes, sh nii väärteto-, kuriteo- kui ka haldusmenetluses. Avalik-õigusliku instituudi loomine tekitas Maksu- ja Tolliametile aga täiendava positsiooni – võimalus osaleda kriminaalmenetluses kannatanuna läbi avalik-õigusliku nõudeavalduse institutsiooni. Arvestades avalik-õigusliku instituudi uudsust, on oluline analüüsida, kuidas sellise instituudi rakendamine on praktikas toimunud. Töö on aktuaalne ka põhjusel, et analoogne instituut – tsiviilhagi – on eksisteerinud kriminaalmenetluses alates kriminaalmenetluse seadusitku vastuvõtmisest alates, s.o 01.07.2004.a ning saanud praktikas aset leidnud probleemidele lahendusi läbi kohtupraktika. Käesolev magistritöö püüabki välja selgitada, kas tsiviilhagile kohalduvad sätted ning välja pakutud lahendused kohtupraktikas rakenduvad ka avalik-õiguslikule nõudeavaldusele. Töö autor peab oluliseks märkida, et varasemalt ja ka uue kehtiva redaktsiooni kohaselt oli ja on kannatanul võimalik esitada oma nõue ka tsiviilhagina. Uue instituudi loomine on saanud ajendi kohtupraktikast, mille kohaselt ei pruugi tsiviilhagi sätted igal juhul olla asjakohased. Samas ei välista antud instituut aga ka varasema regulatsiooni, st oma nõude esitamist süüdistatava vastu haldusmenetluses, mistõttu on oluline välja tuua ka antud menetluse aspektid.

Käesoleva magistritöö eesmärk on välja selgitada ja analüüsida tulenevalt magistritöö teemast Maksu- ja Tolliameti erinevad positsioonid ja õigused väärteo-, kriminaal- ja haldusmenetluses. Töö on suunatud Maksu- ja Tolliameti õiguste väljaselgitamisele ja õiguste kaitsmise võimalikkusele. Lisaks on töö eesmärk tuua välja avalik-õiguslik nõudeavalduse ja riigi kui kannatanu instituudi sisu ja olemuse, probleemid praktikas koos analüüsiga ning võimalikud ettepanekud olukorra parandamiseks.

Magistritöö kirjutamisel olid peamisteks allikateks aktuaalne normatiivmaterjal, õiguskirjanduses ilmunud artiklid sarnase instituudi – tsiviilhagi kohta ning vastav kohtupraktika. Kuivõrd magistritöö kesksemaks teemaks olev institut – avalik-õiguslik nõudeavaldus – on niivõrd uudne, puudub selle kohta õiguskirjandus, samuti ei ole ükski kaasus jõudnud ka Riigikohtusse, mistõttu puudub selle kohta vastav kohtupraktika. Seetõttu on magistritöös kasutatud analüütilist ning võrdlevat uurimismeetodit. Võrdlev-õiguslik meetod väljendub tsiviilhagiga seotud asjakohase õigusliku regulatsiooni, kohtupraktika ning õiguskirjanduses väljendatud seisukohta võrdlemisel avalik-õigusliku nõudeavalduse suhtes kehtiva õigusliku regulatsiooni ja olemusega. Võrdlemiseks on valitud tsiviilhagi institut kriminaalmenetluses, kuivõrd see on sarnane avalik-õigusliku nõudeavalduse institutiga.

Töö esimeses osas uurib autor Maksu- ja Tolliameti positsioone erinevates menetlustes. Käsitletakse, milline on Maksu- ja Tolliameti roll süütegude menetlemisel ja maksu- ehk haldusmenetluses. Sealhulgas sisustab esimene peatükk ka riigi ja teda esindava haldusorgani ehk antud kontekstis Maksu- ja Tolliameti positsiooni kriminaalmenetluses kannatanuna. Lisaks kannatanu positsioonile on uuritud ka Maksu- ja Tolliameti positsiooni kohtuvälise menetleja, uurimisasutuse ja maksuhaldurina.

Teises osas keskendub töö autor Maksu- ja Tolliameti õigustele vastavalt tema positsioonidele nii väärteo-, kriminaal- kui ka haldusmenetluses. Esmalt toob töö autor välja Maksu- ja Tolliameti õigused kohtuvälise menetlejana, st millised õigused on Maksu- ja Tolliametil väärtegude lahendamisel. Teine alapeatükk käsitleb Maksu- ja Tolliameti õiguseid kriminaalmenetluses, st et töö autor toob välja uurimisasutuse kui ka kriminaalmenetluse seadustiku revisjoni käigus loodud riigi kui kannatanu positsiooni. Lisaks eeltoodule käsitleb antud peatükk viimases alapeatükis ka varasemat kui ka paralleelselt kehtivat regulatsiooni, s.o haldusmenetlust. Kuivõrd käesoleval hetkel ei ole kannatanul välistatud oma nõude esitamist ka varasemalt eksisteerinud haldusmenetluses, on oluline välja tuua ka selle menetluse aspektid ning erinevused avalik-õigusliku institutiga kriminaalmenetluses. Magistritöö autor toob välja ka kriminaalmenetluses ja haldusmenetluses esitatava kannatanu nõude erinevused.

Magistritöö kolmas ja viimane peatükk analüüsib praktikas esilekerkinud või võimalikke esilekerkivaid probleeme avalik-õigusliku nõudeavalduse instituudi rakendamisel maksusüütegude lahendamisel ning võimalikke lahendusi nende probleemide vältimiseks.

Magistritöö kokkuvõttes on töö autoril soov jõuda selgusele, kas riigi (keda esindab Maksu- ja Tolliamet) kui kannatanu positsioon kriminaalmenetluses on läbi avalik-õigusliku nõudeavalduse institutsiooni loomise hõlbustanud menetlusökoonoomia põhimõtte rakendamist. Lisaks sellele soovib töö autor jõuda selgusele, kas avalik-õigusliku nõudeavalduse institutsiooni loomine kaitseb süüdistatava õiguseid suuremal määral kui varasem ja ka praegu rakendatav alternatiivne regulatsioon haldusmenetluses.

Käesolevat magistritööd iseloomustavad järgmised märksõnad: kriminaalmenetlus, maksukuriteod, maksumenetlus, haldusõigus.

1. MAKSU- JA TOLLIAMETI ERINEVAD POSITSIOONID

1.1. Maksu- ja Tolliamet kui kohtuväline menetleja

Väärteomenetluse seadustik⁶ (*edaspidi* VTMS) § 9 kohaselt on kohtuväline menetleja kas täidesaatva riigivõimu volitusega asutus või valla- ja linnavalitsus. Vabariigi Valitsuse seaduse⁷ (*edaspidi* VVS) § 38 sätestab, et täidesaatva riigivõimu asutusteks on valitsusasutused ning valitsusasutuste hallatavad riigiasutused. VVS § 39 lg 1 järgi on valitsusasutused riigi eelarvest finantseeritavad asutused, millele seadusega või seaduse alusel antud põhiülesandeks on täidesaatva riigivõimu teostamine. Sama paragrahvi lõike 3 järgi on valitsusasutused ministriumid, kaitsevägi ja Riigikantselei, samuti ametid ja inspeksioonid ning nende kohalikud täidesaatva riigivõimu volitusi omavad asutused ning lisaks võib seadusega ette näha ka teisi valitsusasutusi. VVS § 40 lg 1 järgi ametid ja inspeksioonid moodustab, korraldab ümber ja tegevus lõpetatakse seaduse alusel. VVS § 65 lg 2 p 2 kohaselt kuulub Maksu- ja Tolliamet Rahandusministeeriumi valitsemisalasse.

Maksu- ja Tolliameti menetluspädevus tuleneb eriseadusest, s.o Maksukorralduse seaduse⁸ (*edaspidi* MKS) § 162 lg 2 p-st 1, mille kohaselt on maksuõiguslike väärtegude kohtuväline menetleja Maksu- ja Tolliamet (*edaspidi ka* MTA). Maksu- ja Tolliamet on kohtuväline menetleja paljude väärtegude puhul, st lisaks maksu- ja tollialastele väärtegedele võib MTA menetleda ka vedelkütuse seaduse, alkoholiseaduse ning tubakaseaduse ja hasartmänguseaduse rikkumise asju. MKS-is sätestatud väärteokoosseisud ning nende eest määratavad karistused on toodud §-des 153¹-156. Kuivõrd käesolev magistritöö keskendub maksusüütegudele, siis muudel väärtegedel töö autor ei peatu.

VTMS § 12 lg 1 järgi lahendatakse väärteoasi teo toimepanemise koha järgi ning lg 2 kohaselt on võimalik lahendada väärteoasi ka menetlusaluse isiku taotlusel tema elu- või asukoha järgi. Tegemist on menetleja territoriaalse pädevusega ning ei ole seotud menetlusaluse isiku mugavuse küsimusega. Sarnaselt kriminaalmenetlusega, eksisteerib väärteomenetluses kohustuslikkuse põhimõte, st et VTMS § 3¹ lg 1 järgi on väärteo tunnuste ilmnemisel kohtuväline menetleja kohustatud alustama ja läbi viima väärteomenetlust, juhul kui tegemist ei ole kohtuvälise menetleja veendumuse kohaselt vähetähtsa väärteoga või puuduvad väärteomenetlust välistavad asjaolud VTMS § 29 järgi.

⁶ Väärteomenetluse seadustik. – RT I, 30.12.2017, 22.

⁷ Vabariigi valitsuse seadus. – RT I, 28.12.2017, 19.

⁸ Maksukorralduse seadus. – RT I, 28.12.2017, 37.

VTMS § 10 lg 1 kohaselt osaleb kohtuväline menetleja menetluses ametniku kaudu. Sama paragrahvi lõige 2 sätestab, et kohtuväline menetleja kinnitab nende ametikohtade loetelu, mida täitev ametnik on pädev vääртеomenetluses osalema kohtuvälise menetleja nimel ning vajaduse korral võib loetelus eristada ametikohad karistuse määramise pädevusest tulenevalt. VTMS § 10 lg 3 alusel tõendab ametniku pädevust vastav tunnistus, mis tuleb ka menetlusalusele isikule ja teistele menetlusosalistele ja kohtule esitada VTMS § 10 lg 4 kohaselt.

Karistusseadustiku⁹ (*edaspidi* KarS) §-de 47-48 alusel loetakse vääртеoks sellist süütegu, mille eest kohaldatakse põhikaristusena rahatrahvi või aresti. Füüsilisele isikule on vastavalt KarS § 47 lg 1 ls 1 kohaselt võimalik kohaldada rahatrahvi 3-300 trahviühikut¹⁰. KarS § 47 lg 2 kohaselt võib juriidilisele isikule vääртеokorras määrata karistuseks 100-400 000 eurot. KarS § 81 lg 3 kohaselt on vääртеgu aegunud, kui selle lõpuleviimisest kuni selle kohta tehtud otsuse jõustumiseni on möödunud kaks aastat, kui seadus ei näe selle eest ette kolmeaastast aegumistähtaega. KarS § 81 lg 3 näeb ette vääртеgude aegumistähtjaks kaks aastat, kuid eriseadus võib sätestata pikema, s.o kolmeaastase aegumistähtaja. MKS sätestabki pikema aegumistähtaja, st et maksualaste vääртеgude aegumistähtaeg vastavalt MKS § 162 lg-le 1 kolm aastat. MKS-i vääртеokoosseisud võib jagada kahte gruppi:

- a) materiaalsed õigusrikkumised – MKS § 153¹;
- b) formaalsed õigusrikkumised – MKS § 154, 154¹, 155¹, 155², 155³, 156.¹¹

Sarnaselt KarS-iga, näeb MKS § 153¹ ette vastutuse maksukohustuse varjamise ja tagastusnõude alusetu suurendamise eest. KarS eeldab kriminaalvastutusele võtmise puhul suurt kahju (s.o vastavalt KarS § 12¹ p 2 kohaselt summa, mis ületab 40 000 eurot, st 40 000,01 või rohkem), kuid kui kahju jääb alla selle¹² või kui pole tuvastatav koosseisulise teo panemise eesmärk, on tegemist vääртеoga. Lisaks on võimalik vastutus KarS § 280 järgi.

Kui varasemalt oli maksuhalduri tegevuse takistamine kuritegu KarS § 390 järgi, siis nüüdseks on see vääртеgu MKS § 154 järgi. Ka selle sätte erisus võrreldes vääртеoga seisnes kuriteo ulatuses, st kuriteoks loeti süütegu, mille tulemusel jäi maksudena laekumata 500 000 krooni või enam (s.o suur kahju, mis tollese redaktsiooni kohaselt ning vastavalt KarSRS § 8 p 2 järgi pidi ületama kehtivat palga alammäära ühes kuus sajakordselt).

⁹ Karistusseadustik. – RT I, 30.12.2017, 29.

¹⁰ KarS § 47 lg 1 ls 2 kohaselt on trahviühik rahatrahvi baassumma, mille suurus on 4 eurot. Seega on võimalik füüsilisele isikule kohaldada vääртеo toimepanemise eest rahatrahvi 12-1 200 eurot.

¹¹ L. Lehis. Maksuõigus, lk 167.

¹² RKKKo 3-1-1-54-15 p 42.

1.2. Maksu- ja Tolliamet kui uurimisasutus

Kriminaalmenetluse seadustiku¹³ (*edaspidi* KrMS) § 31 lg 1 ning § 212 lg 1 ja 2 p 2 kohaselt on Maksu- ja Tolliamet uurimisasutus, kes on pädev läbi viima maksu- ja tollialaste kuritegude kohtueelset uurimist vastavalt KrMS korrale. KrMS § 212 lg-s 2 loetletud uurimisasutusi võiks nimetada ka tuletatud uurimisasutusteks, kuna nende asutuste põhitegevuseks ei ole ühiskondliku korra kaitse või kohtueelne uurimine. Uurimisasutus võib toimetada kohtueelset uurimist algusest lõpuni ja on pädev tegema selleks kõiki menetlustoiminguid.¹⁴ KrMS § 126² ning MKS 7¹ peatükk reguleerib Maksu- ja Tolliameti õigust teha jälitustoiminguid, kaasata isikuid salajasele koostööle, kasutada variisikuid ja konspiratsioonivõtteid.

Maksu- ja Tolliametil on pädevus menetleda maksualaste süütegude kohtueelset uurimist. Karistusseadustiku järgi on kriminaalkorras karistatav kolm maksualast kuritegu – maksukohustuse varjamine ja tagastusnõude alusetu suurendamine, salakaubavedu ning ebaseaduslikud toimingud tollisoodustusega kaubaga ja aktsiisikaubaga. Viimased kaks koosseisu kujutavad endas tollialast süütegu ning kuuluvad maksualaste süütegude hulka vaid tinglikult, kuivõrd nt salakaubaveo puhul ei pea alati toimuma maksudest kõrvalehoidumist (nt keelatud kaupade vedu). Kuivõrd käesolev magistritöö keskendub maksualaste süütegudele, siis tollialased süüteod käsitlemist antud töös ei leia. Kõikide maksukuritegude puhul on ette nähtud vastutus juriidilise isiku puhul, mille rahalise karistuse vahemik on KarS § 44 lg 8 kohaselt 4 000-16 000 000 eurot. Füüsilisele isikule on võimalik maksualase kuriteo eest võimalik mõista lisakaristusena tegutsemis- (KarS § 49) või ettevõtluskeeldu (KarS § 49¹).

KarS § 389¹ sätestab kriminaalvastutuse maksuhaldurile andmete esitamata jätmise või valeandmete esitamise eest maksu- või kinnipidamiskohustuse vähendamise või tagastusnõude suurendamise eesmärgil, millega varjatakse maksu- või kinnipidamiskohustust või suurendatakse alusetult tagastusnõuet suurele kahjule vastava summa võrra või enam. KarS § 389¹ järgi kvalifitseeritava kuriteoga kahjustatud õigushüveks on maksude korrapärane laekumine ning maksumenetluse tulemuste õiguspärasus, laiemalt maksundus tervikuna, mille taga omakorda on riigieelarve tulude korrapärane laekumine ehk riigi fiskaalhuvid.¹⁵ Antud koosseisu rakendatakse kõikide riiklike maksude puhul, millega seoses on maksuseaduses ette nähtud maksudeklaratsiooni esitamise kohustus, st füüsilise ja juriidilise isiku tulumaksu, sh kinnipidamisele kuuluva tulumaksu, sotsiaalmaksu, hasartmängumaksu, käibemaksu ja

¹³ Kriminaalmenetluse seadustik. – RT I, 05.12.2017, 8.

¹⁴ E. Kergandberg & M. Sillaots. Kriminaalmenetlus. Tallinn: Juura 2006.

¹⁵ L. Lehis & J. Sarv. KarS § 389¹/1. – Jaan Sootak ja Priit Pikamäe. Karistusseadustik. Komm vlj. Tallinn: Juura 2015, lk 918.

aktsiiside deklareerimata jätmise või vähemdeklareerimise korral. Paragrahvi ei kohaldata maamaksu ja raskeveokimaksule ning tulumaksu ja sotsiaalmaksu avansilistele maksetele. Lisaks ei kohaldu koosseis maksude puhul, mille tasumine toimub maksumärkide ostmisega kui sellega ei kaasne maksu deklareerimise kohustust. Kogumispensioni maksele ja töötuskindlustusmakse puhul on tegemist sundkindlustuse maksetega, mistõttu ei ole nende maksete objekti kohta andmete esitamata jätmine või valeandmete esitamine käsitatav kuriteona.¹⁶ Objektiivne koosseis seisneb maksuhaldurile andmete esitamata jätmises või valeandmete esitamises, millega on varjatud maksu- või kinnipidamiskohustust või suurendatult alusetult tagastusnõuet suurele kahjule vastava summa võrra või enam. Tegemist ei ole tagajärjedelikuga, vaid iseloomustab andmete sisu, mille maksuhaldurile esitamine või esitamata jätmine on kuriteokoosseisu järgi karistatav.¹⁷

Andmed on maksudeklaratsioonis kajastamisele kuuluvad maksunduslikult olulised faktilised asjaolud¹⁸, mis mõjutavad maksu- või kinnipidamiskohustuse või tagastusnõude olemasolu või suurust, st viitavad teatud sisuga maksuõigussuhte tekkimisele, muutmisele või lõppemisele. Koosseisu eesmärgiks on vältida olukorda, kus riik (maksuhaldur) ei saa maksunõudest õigeaegselt tõest teavet ja seetõttu jääb maksunõue või selle tegelik suurus riigi eest varjatuks¹⁹ ning hoida ära maksuhaldurile ebaõige ettekujutuse loomist tagastusnõudest. Kuriteo koosseis hõlmab andmete esitamata jätmist ja valeandmete esitamist maksukohustuse mistahes osise kohta. Maksukohustuse osised on maksuobjekt, konkretiseeritud maksuobjekt ehk maksubaas, maksumäär ja maksusummast tehtavad mahaarvamised. Võimalikud koosseisu täitvad juhtumid on järgnevad:

- a) maksuobjekti deklareerimata jätmine või selle suuruse vähendamine (nn ümbrikupalk);
- b) ebaõigete mahaarvamiste tegemine maksuobjektist (võltsitud kuludokumentide alusel mahaarvamiste tegemine, ettevõtluse tulust ettevõtlusega mitteseotud kulude mahaarvamine);
- c) maksusoodustuste või –vabastuste ebaõige rakendamine (valeandmed soodustatud kauba või teenuse kohta);
- d) ebaõige maksumäära rakendamine (20%-lise määraga maksustatava käibe deklareerimine 0%-lise määraga maksutatava käibena);

¹⁶ L. Lehis & J. Sarv KarS § 389¹/2. (viide 15), lk 919.

¹⁷ L. Lehis & J. Sarv KarS § 389¹/4. (viide 15), lk 919.

¹⁸ RKKKo 3-1-1-25-11 p 10.1.

¹⁹ RKKKo 3-1-1-25-11 p 10.1; RKKKo 3-1-1-60-07 p 43.

- e) ebaõigete mahaarvamiste tegemine maksusummast (sisendkäibemaksu mahaarvamine kaupadelt ja teenustelt, mis ei ole seotud ettevõtlusega).²⁰

KarS § 389¹ koosseisulised teod on a) maksuhaldurile andmete esitamata jätmine või b) valeandmete esitamine. Mõlemal juhul on tegemist deklareerimiskohustuse rikkumisega. Koosseisu täidab vaid selline tegu, mis pannakse toime maksumenetluse selles etapis, mis eelneb maksusumma arvutamisele või määramisele.²¹ On võimalik, et isik paneb toime mõlemad teod, nt esitab ühes maksudeklaratsioonis valeandmeid ja teise jätab esitamata. Teoühitsuse mõttes on tegemist jätkuva teona.²²

Esimene koosseisuline tegu, st maksuhaldurile andmete esitamata jätmine tähendab maksudeklaratsiooni tähtjaks esitamata jätmist, kui deklaratsiooni esitamine on maksuseaduse järgi kohustuslik. Tegemist on ehtsa tegevusetusdeliktiga.²³ Maksudeklaratsiooni mõiste sätestab MKS § 85 lg 1, mille kohaselt on maksudeklaratsioon tulu-, käibe-, aktsiisi-, tolli-, sotsiaalmaksu- ja hasartmängumaksudeklaratsioon, maksuaruanne või muu maksuhaldurile esitav maksu arvutamise dokument, mille esitamise kohustus tuleneb seadusest. MKS § 86 lg 1 kohaselt esitatakse maksudeklaratsioon posti teel, elektroonilisel andmekandjal või elektroonilist andmesidet kasutades või antakse üle maksuhalduri ametiruumides või muus maksuhalduri määratud kohas. Maksukohustuslane võib valida deklaratsiooni esitamise viisi, kui seadusega ei ole sätestatud teisiti.²⁴ Deklaratsioonile vajalike dokumentide lisamata jätmine on karistatav MKS § 154 järgi, puuduste kõrvaldamata jätmisel loetakse deklaratsioon esitamata jäetuks MKS § 90 lg 2 järgi.

Teine alternatiivne koosseisuline tegu on maksuhaldurile valeandmete esitamine. Valeandmete esitamine hõlmab endas tegelikkusele mittevastavaid andmeid sisaldava maksudeklaratsiooni esitamine.²⁵ Riigikohtu seisukoha järgi algab süüteokatse pihta hetkest, mil isik esitab tagastusnõude suurendamise või tekitamise eesmärgil maksuhaldurile teadvalt valeandmeid sisaldava maksudeklaratsiooni. Kuivõrd tegemist on teodeliktiga ning tegu on lõpule viidud ebaõigeid andmeid sisaldava deklaratsiooni esitamisega, siis ei ole võimalik süüteokatsest loobuda ja isik süüst ei vabane KarS § 40 lg 2 järgi.²⁶ KarS § 13 lg 1 kohaselt on koosseisuline tegu ka see, kui isik jätab MKS § 89 nõudeid eirates maksudeklaratsioonis parandamata

²⁰ L. Lehis & J. Sarv KarS § 389¹/6. (viide 15), lk 919-920.

²¹ L. Lehis & J. Sarv KarS § 389¹/7. (viide 15), lk 920.

²² L. Lehis & J. Sarv KarS § 389¹/7.3. (viide 15), lk 923.

²³ L. Lehis & J. Sarv KarS § 389¹/7.1. (viide 15), lk 920.

²⁴ Nt Käibemaksuseadus § 27 lg 1¹ sätestab kohustusliku vormina elektroonilise vormi.

²⁵ L. Lehis & J. Sarv KarS § 389¹/7.2. (viide 15), lk 921.

²⁶ L. Lehis & J. Sarv KarS § 389¹/7.2.1. (viide 15), lk 921. Varasemalt oli selline loobumine võimalik, nt RKKKo 3-1-1-108-12 p 38.

tagantjärele avastatud vead, st sellisel juhul on tegemist tegevusetusega. Valeandmete esitamisega on tegemist ka siis, kui isik jätab maksudeklaratsioonis maksu- või kinnipidamiskohustuse kajastamata.²⁷ Parandusdeklaratsioonis valeandmete esitamine on karistatav ka siis, kui maksukohustuslane on esitanud sama maksustamisperioodi kohta valeandmeid juba algses maksudeklaratsioonis. Parandusdeklaratsioonis valeandmeid esitades realiseerib isik uuesti süüteo koosseisu.²⁸ Riigikohus on seisukohal²⁹, et parandusdeklaratsioon asendab algse deklaratsiooni ja selle võimalik mittevastavus tuleb maksuhalduril eraldi tuvastada.

Riigikohtu hinnangul³⁰ ei saa valeandmete esitamisenä käsitada olukorda, kus maksukohustuslane jätab küll maksukohustuse deklaratsioonis kajastamata, kuid samas esitab koos deklaratsiooniga või enne seda maksuhaldurile avalduse, milles on tõepäraselt näidatud kõik selle maksukohustuse tekkimise aluseks olevad faktilised asjaolud. Riigikohus leidis, et selliselt ei ole maksunduslikult olulisi asjaolusid riigi eest varjatud ja maksuhalduril on tõhus võimalus anda nendele faktilistele asjaoludele õiguslik hinnang ning selle alusel otsustada, kas maksudeklaratsiooni aktsepteerida või teha maksukohustuslase avalduses näidatud andmetest lähtudes maksuotsus, millega kohustada isikut tasuma täiendavat maksusummat. Selline avaldus tuleb esitada maksuhaldurile koos maksudeklaratsiooniga või enne seda ja avalduses peab olema õigesti näidatud deklareerimata jäetud majandustehingutega seotud maksunduslikult olulised faktilised asjaolud.

Kui aga maksukohustust vähendav asjaolu deklareeritakse selle tekkimisest hilisemal maksuperioodil, on vastutus välistatud, sest selliste ebaõigete andmete esitamine ei kahjusta riigi fiskaalhuve ega takista maksuhalduri tegevust. Sellisel juhul deklareeritakse tegelikkusest suurem maksukohustus või väiksem tagastusnõue, hilisemal perioodil samavõrra väiksem maksukohustus või suurem tagastusnõue. Vastupidine olukord, kus mahaarvamine deklareeritakse lubatust varem, kahjustab riigi fiskaalhuve ning selline tegevus on karistatav.³¹

Riigikohus on sedastanud³², et kui maksudeklaratsioonis ei ole valeandmeid esitatud, tuleb isik selles deklaratsioonis valeandmete esitamises õigeks mõista. Kui aga väheneb summa, mille võrra konkreetses maksudeklaratsioonis maksu- või kinnipidamiskohustust tegelikust

²⁷ L. Lehis & J. Sarv KarS § 389¹/7.2. (viide 15), lk 921.

²⁸ L. Lehis & J. Sarv KarS § 389¹/7.2.2. (viide 15), lk 921.

²⁹ RKKKo 3-1-1-25-11 p 9.1.

³⁰ RKKKo 3-1-1-25-11 p 10.1.

³¹ L. Lehis & J. Sarv. KarS § 389¹/7.2.4. (viide 15), lk 922.

³² RKKKo 3-1-1-113-13 p 18.

väiksemana või tagastusnõuet tegelikust suuremana näidati, ei too see üldjuhul kaasa süüdistatava osalist õigeksmõistmist, vaid üksnes kuriteo ulatuse vähenemise.

Isik võib panna toime korraga nii andmete esitamata jätmise kui ka valeandmete esitamise, nt ühes deklaratsioonis esitab valeandmeid ja teise jätab esitamata. Sellist käitumist tuleb vaadelda jätkuva teona KarS § 81 lg 4 mõistes. Jätkuva süüteo all mõistetakse olukorda, kus mitu, ajaliselt lähedast ja sama objekti vastu suunatud ning sarnasel viisil toimepandud tegu, mis on eraldiseisvalt koosseisupärased, õigusvastased ja süülised, on õiguslikult üks tegu, kuna osateod on kantud ühtsest tahtest. Sarnasus peab esinema süüteo peamistes tunnustes ning näiliselt iseseisvad teod ei moodusta kogumit. Tuvastada tuleb oluline sarnasus ja subjektiivselt ühtne tahtlus.³³

Kuriteokoosseisu ei täida aga maksukohustustlase kaasaaitamis- ja teabe andmise kohustuse ega kolmanda isiku teabe andmise kohustuse rikkumist MKS § 56, 60 ja 61 mõttes. Sellisel juhul võib kohaldamisele tulla MKS § 154 sätestatud väärtegu, s.o maksuhalduri tegevuse takistamine või KarS § 280, s.o valeandmete esitamine.³⁴ Samas aga enese mittesüüstamise privileegist tulenevalt ei saa maksuhalduri tegevuse takistamise eest karistada isikut, kes on jättnud kontrolli käigus maksuhalduri nõutud andmed esitamata või esitanud valeandmeid eesmärgiga varjata enda poolt toime pandud kuritegu tingimusel, et valeandmete esitamisega ei kaasne aktiivset tegevust teise isiku alusetuks süüstamiseks.³⁵

KarS § 389¹ objektiivse koosseisu järgmiseks koosseisu elementideks on maksu- või kinnipidamiskohustuse varjamine või tagastusnõude alusetu suurendamine suurele kahjule vastava summa võrra. MKS § 31 lg 1 p 1 sätestab, et maksukohustus on MKS § 6 lg-s sätestatud maksumaksja kohustus tasuda maksusumma, mis tekib vahetult maksuseaduses sätestatud teokoosseisu saabumisel. MKS § 31 lg 1 p 2 sätestab, et kinnipidamiskohustus on MKS § 6 lg 2 p-s 2 ning lg-s 3 sätestatud maksu kinnipidaja kohustus pidada seadusega sätestatud tingimustel ja korras kinni ja tasuda teise isiku poolt tasumisele kuuluv maksusumma ning täita seoses kinnipidamiskohustusega pandud rahalisi ja mitterahalisi kohustusi, mis tekib samuti maksuseaduses sätestatud teokoosseisu saabumisel.³⁶ Maksu- või kinnipidamiskohustust varjatakse, kui maksuhaldurile ei esitata maksudeklaratsiooni, mis seaduse kohaselt oleks pidanud kajastama mingit maksu- või kinnipidamiskohustust, samuti ka siis, kui maksudeklaratsioonis näidatakse maksu- või kinnipidamiskohustust tegelikust väiksemana.

³³ P. Pikamäe. KarS § 81/4.2. (viide 15), lk 922.

³⁴ L. Lehis & J. Sarv. KarS § 389¹/7.4. (viide 15), lk 923.

³⁵ RKKKo 3-1-1-39-05 p 17; RKKKo 3-1-1-60-07 p 29.

³⁶ L. Lehis & J. Sarv KarS § 389¹/8.1-8.2. (viide 15), lk 923-924.

Sisuliselt on maksuhaldurit jäetud teavitamata riigil tekkinud maksunõudest või selle tegelikust suuruselt.³⁷ MKS § 31 lg 1 p 3 järgi on tagastusnõue isiku õigus saada tagasi seaduses ettenähtust rohkem makstud maksusumma või muu enammakse vastavalt MKS §-le 33. Silmas peetakse selliseid tagastusnõudeid, mis tekivad maksuseaduse alusel tavapärase maksuarvestuse tulemusena, aga ka tagastusnõudeid, mis tekivad maksudeklaratsiooni parandamisel.³⁸ Alusetu suurendamine hõlmab maksudeklaratsioonis valeandmete esitamist, mis mõjutavad tagastusnõude olemasolu või suurust.³⁹ Sellise deklaratsiooni esitamisega on kuritegu lõpule viidud.⁴⁰

KarS § 12¹ p 2 kohaselt vastab suurele kahjule vastav summa üle 40 000 euro.⁴¹ Tegemist on rikkumise ulatusega ehk tegeliku ja deklareeritud maksukohustuse vahe või deklareerimata jäetud maksukohustuse suurusga, mitte riigile laekumata jäänud või riigi poolt alusetult tagastatud maksusumma suurusga.⁴²

Mitme erineva maksu kohta või mitme maksustamisperioodi vältel andmete esitamata või valeandmete esitamisest tuleb summa arvutamisel varjatud maksukohustuse ja alusetute tagastusnõuete summad liita, kui tegemist on jätkuva teoga. Jätkuva teo puhul on oluline, et:

- 1) üksikrikkumistel on olemas orgaaniline seos, st üksiktegude ajalise läheduse hindamisel tuleb arvestada rikkumiste vahele jääva perioodi pikkust kui ka rikkumiste arvu – tuleb arvestada tervikpilti, mille kohaselt võib olla jätkuva teoga⁴³;
- 2) maksudeklaratsioonis esitatakse valeandmeid eri liiki maksude kohta. Ühtse tahtluse seisukohalt on määrav isiku soov jätta riik teatud osas seaduslikust maksulaekumisest ilma. Olukorras, kus isik on otsustanud oma maksukohustust (maksustamisobjekte) varjata, ei mõjuta tema teo terviklikkusele antavat hinnangut asjaolu, mitme erinevat liiki maksuga on seadusandja neid maksustamisobjekte koormanud⁴⁴;
- 3) maksuhaldurile esitatakse valeandmeid eri maksustamisperioodidel, st maksustamisperioodid ei pea langema ühte ja samasse või mitmesse erinevasse majandusaastasse. Majandusaasta vahetumine iseenesest ei katkesta maksudeklaratsioonides valeandmeid esitava isiku ühtset tahtlust. Majandusaasta

³⁷ L. Lehis & J. Sarv KarS § 389¹/8.3. (viide 15), lk 924.

³⁸ L. Lehis & J. Sarv KarS § 389¹/8.4. (viide 15), lk 925.

³⁹ RKKKo 3-1-1-108-12 p 38.

⁴⁰ RKKKo 3-1-1-54-15 p 46.

⁴¹ RKKKo 3-1-1-54-15 p 39 järgi vähemalt 40 000 eurot ja 1 sent.

⁴² L. Lehis & J. Sarv KarS § 389¹/8.6. (viide 15), lk 925.

⁴³ RKKKo 3-1-1-47-07 p 29.

⁴⁴ RKKKo 3-1-1-47-07 p 30-31.

vahetumine on asjaolu, mis on juhusliku iseloomuga ega mõjuta vähimalgi määral kõnealuse maksuõigusrikkumise raskust⁴⁵;

- 4) isik jätab mõnel maksustamisperioodil või mõne maksu osas maksudeklaratsiooni esitamata ning teisel maksustamisperioodil või teise maksu osas esitab ebaõigeid andmeid sisaldava deklaratsiooni⁴⁶;
- 5) isik varjab maksu- ja kinnipidamiskohustust, samuti maksu- või kinnipidamiskohustuse varjamine ja tagastusnõude alusetu suurendamine (ka erinevaid maksudeklaratsioone esitades või esitamata jättes)⁴⁷;
- 6) summeerida saab vaid erinevaid varjatud maksukohustusi või alusetuid tagastusnõudeid⁴⁸.

Riigikohtu hinnangul⁴⁹ ei ole vaja tuvastada varjatud maksukohustuse või alusetu tagastusnõude täpset suurust, vaid piisab kui on tuvastatud maksunõude varjamise või tagastusnõude alusetu suurendamine suurele kahjule vastavas summas ehk minimaalse kahju kindlakstegemisega, kuid mööndes, et tegelik kahju võib olla suurem. Samas, isiku süü suuruse ja mõistetava karistuse hindamiseks tuleks võimalusel siiski täpne suurus kindlaks teha.⁵⁰

Kuriteo subjektide ring sõltub koosseisualternatiivist. Maksuhaldurile valeandmete esitamise täideviijaks saab olla nii maksukohustuslane, tema pädev esindaja kui ka kõrvaline isik, kellel ei olnud volitust maksudeklaratsiooni esitamiseks. Ebaõige maksuarvutus, sõltumata esitajast, takistab õiguspärast maksumenetlust ja on käsitletav ründena riigi maksulaekumiste vastu.⁵¹ Lisaks võib (kaas)täideviijana vastutada ka isik, kes deklaratsiooni ei allkirjastanud, kuid kelle kaalukas teopanus väljendus muus teos, nt raamatupidajale võltsitud arvete edastamine.⁵² Füüsiline isik võib täideviijana vastutada juriidilise isiku maksudeklaratsioonis valeandmete edastamise eest, kui ta ei ole isegi deklarandi juhatuse liige ega muu pädev isik.⁵³ Raamatupidaja võib vastutada kaastäideviijana, kes ühiselt ja kooskõlastatult deklaratsiooni koos juhatuse liikmega kandis ebaõigeid andmeid.⁵⁴

Maksuhaldurile andmete esitamata jätmise täideviija saab olla erilise isikutunnusega isik KarS § 24 mõttes, s.o isik, kellel on seadusest tulenevalt õigus ja kohustus maksudeklaratsioon

⁴⁵ RKKKo 3-1-1-47-07 p 32.

⁴⁶ L. Lehis & J. Sarv KarS § 389¹/8.6.1. (viide 15), lk 926.

⁴⁷ L. Lehis & J. Sarv KarS § 389¹/8.6.1. (viide 15), lk 926.

⁴⁸ L. Lehis & J. Sarv KarS § 389¹/8.6.1. (viide 15), lk 926.

⁴⁹ RKKKo 3-1-1-83-10 p 26; RKKKo 3-1-1-61-09 p 24.

⁵⁰ L. Lehis & J. Sarv KarS § 389¹/8.6.2. (viide 15), lk 926.

⁵¹ RKKKo 3-1-1-94-06 p 11.5.

⁵² RKKKo 3-1-1-60-07 p 25-26.

⁵³ RKKKo 3-1-1-43-10 p 15; RKKKo 3-1-1-20-15 p 53.

⁵⁴ RKKKo 3-1-1-85-10 p 16.

esitada.⁵⁵ MKS § 87 kohaselt on selleks isikuks maksukohustuslane, tema seaduslik esindaja või volitatud esindaja. MKS § 6 lg 1 kohaselt on maksukohustuslane maksumaksja, maksu kinnipidaja või muu isik. MKS § 8 sätestab seadusliku esindaja kohustused. Tsiviilseadustiku üldosa seadus (*edaspidi* TsÜS)⁵⁶ § 34 lg 1 mõistes on juriidilise isiku seaduslik esindaja juhatus või seda asendav organ. Seega on täideviijate ring piiratud ning ka Riigikohtu seisukoha⁵⁷ järgi ei saa vastutusele võtta ka vahendliku täideviijana, kui vahendlik täideviija ei vasta erilise isikutunnusega subjekti nõuetele. Samuti on kaastäideviimise omistamiseks vajalik, et kõik kaastäideviijad vastaksid süüteokoosseisus nõutavale erilisele isikutunnusele.⁵⁸

Karistusõiguse revisjoni tõttu ühendati enne 01.01.2015 kehtinud KarS § 389¹ ja § 389² üheks koosseisuks (kehtiva seaduse § 389¹). Maksukelmusena kvalifitseeritud kuritegu ei dekriminaliseeritud, vaid see on nüüd karistatav KarS § 389¹ järgi. Ühendamise tingis maksukelmuse ja maksude maksmisest kõrvalehoidmise eristamise õiguslik küsitavus, st koosseisu eristamise problemaatika.⁵⁹

Maksumenetluse raames toimepandud pettused, mis on suunatud riigi maksutulude vähendamisele, on kvalifitseeritavad üksnes maksusüütegudena, mitte kelmusena, kuna maksusüütegude kohta on kehtestatud eriregulatsioon.⁶⁰ Oluline on vaid, kas pettus riigilt raha saamiseks on leidnud aset maksumenetluses maksuõiguslikke norme rikkudes või väljaspool maksumenetlust ja kas pettus on suunatud riigi maksulaekumiste või kolmanda isiku vara vastu.⁶¹

1.3. Maksu- ja Tolliamet kui kannatanu

1.3.1. Kannatanu instituudi olemus

Kannatanu on kriminaalmenetluse subjekt ning KrMS § 16 lg 2 kohaselt menetlusosaline, kohtumenetluses on kannatanu KrMS § 17 lg 1 kohaselt kohtumenetluse pool. KrMS § 37 lg 1 kohaselt on kannatanu füüsiline või juriidiline isik, kelle õigushüve on tema vastu suunatud kuriteoga või süüvõimetu isiku õigusvastase teoga vahetult kahjustatud. Kuivõrd antud magistritöö keskendub ainult kannatanule kui juriidilisele isikule või riigile, siis füüsilise isiku

⁵⁵ L. Lehis & J. Sarv KarS § 389¹/11.2. (viide 15), lk 930.

⁵⁶ Tsiviilseadustiku üldosa seadus. – RT I, 20.04.2017, 21.

⁵⁷ RKKKo 3-1-1-61-08 p 11.4.

⁵⁸ RKKKo 4-16-9132 p 18.

⁵⁹ Vabariigi Valitsuse 09.12.2013 algatatud karistusseadustiku muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu seletuskiri (554 SE), lk 89.

⁶⁰ L. Lehis & J. Sarv KarS § 389¹/18. (viide 15), lk 933.

⁶¹ RKKKo 3-1-1-94-06 p 11.4.

seisukohti ja sätteid siinkohal ei käsitleta. Varasema KrMS kohaselt⁶² oli kannatanu füüsiline või juriidiline isik, kellele on kuriteoga või süüvõimetu isiku poolt õigusvastase teoga vahetult tekitatud füüsilist, varalist või moraalselt kahju. Riigikohtu praktika kohaselt⁶³ ei ole KrMS § 37 lg-s 1 sätestatud kahju mõiste täielikult kattuv kahju mõistega tsiviilõiguses (võlaõigusseadus⁶⁴ § 128) ning kahju tekitamist tuleb käsitada üldisemalt – kannatanuks on isik, kelle õigushüve on kahjustatud või rünnatud. Õigushüve kahjustamise või ründamisega ei pruugi alati kaasneda rikutud hüveolukorra taastamisele või heastamisele suunatud (tsiviilõigusliku) nõudeõiguse tekkimine.⁶⁵

KrMS § 37 lg-s 1 kohaselt peab kahju olema tekitatud vahetult kuriteoga või süüvõimetu isiku õigusvastase teoga. Seega saab kannatanuna käsitada üksnes isikut, kelle kahju on kriminaalmenetluse esemeks oleva kuriteoga (õigusvastase teoga) nii faktiliselt kui ka õiguslikult seotud.⁶⁶ Eelnevas väljendub muu hulgas kriminaalmenetluse eripära, et KrMS § 38 lg 1 p-s 2 ette nähtud tsiviilhagi esitamise õigust saab realiseerida üksnes kannatanu.⁶⁷

KrMS lõige 3 laiendab menetlustoimingute tegemist käsitlevates normides tunnistaja kohta sätestatud norme ka kannatanutele, v.a seaduses ettenähtud erandite puhul.

Lõige 4 kohaselt kaasatakse kannatanu menetlusse menetlustoimingule allutamisega või menetleja määrusega. Isiku võib kannatanuna menetlusse kaasata menetluse igas staadiumis ja igas kohtuastmes kuni apellatsioonimenetluse lõpuni. Kui ilmneb, et isik on kaasatud menetlusse põhjendamatult või ta ei vasta asjaolude muutumise tõttu enam kannatanu mõistele, kõrvaldab menetleja isiku menetlusest määrusega.

Võrreldes eelneva redaktsiooniga, on kehtivas õiguses uus regulatsioon, mis võimaldab isiku kannatanuna kaasata menetluse igas staadiumis ja igas kohtuastmes kuni apellatsioonimenetluse lõpuni. Varasemalt oli ka kannatanu kaasamine õiguslikult reguleerimata ja praktika piirkonniti väga erinev. Probleemiks olid juhtumid, kus kannatanu oli jäänud õigel ajal menetlusse kaasamata ning tal ei olnud seetõttu ka võimalik kohtuotsuse peale apellatsiooni esitada. Seni ei olnud kannatanu kaasamata jätmise vaidlustamise regulatsiooni KrMS-is ette nähtud ning Riigikohtu praktikast⁶⁸ tulenes põhimõte, et kohtueelses menetluses peaks isikul olema uurija ja prokuratuuri otsustust mitte käsitada isikut kannatanuna võimalik

⁶² Kriminaalmenetluse seadustik. – RT I, 17.12.2015, 11.

⁶³ RKKKm 3-1-1-97-10 p 15-22.

⁶⁴ Võlaõigusseadus. – RT I, 31.12.2017, 8.

⁶⁵ RKKKo 3-1-1-41-15 p-d 33, 37-40.

⁶⁶ RKKKm 3-1-1-97-10 p 17.

⁶⁷ RKKKo 3-1-1-131-13 p 9.1.

⁶⁸ RKKKm 3-1-1-97-10 p 27.

vaidlustada KrMS §-des 207-208 ette nähtud süüdistuskohustusmenetluses. Süüdistuskohustusmenetluse rakendamine kannatanuna kaasamata jätmise vaidlustamise menetluses võib aga kaasa tuua mitmeid probleeme. Esiteks saab isik Riigiprokuratuuri määruse peale ringkonnakohtusse kaebuse esitada üksnes advokaadi vahendusel. Seega võib tekkida olukord, kus kannatanu ei saa enda kaasamata jätmist kohtus vaidlustada üksnes seetõttu, et teda ei esinda menetluses advokaat. Kriminaalmenetluses aga reeglina kannatanutel advokaadist esindajat ei ole. Teise probleemina, mis süüdistuskohustusmenetluse kasutamisega tekkida võib, on asjaolu, et ainukese kohtuastmena teeb seal otsuse ringkonnakohus. Sellest johtuvalt võib tekkida olukord, kus eri kohtuastmed (maakohus kriminaalasja kohtulikus menetluses ja ringkonnakohus süüdistuskohustusmenetluses) on otsustanud isiku kannatanu staatuse üle vastupidiselt. Tekis küsimus maakohtu pädevusest, kui ringkonnakohus on süüdistuskohustusmenetluses leidnud, et isik ei ole kannatanu. Taoliste vaidluste vältimiseks on põhjendatum kasutada kannatanuna kaasamata jätmise vaidlustamiseks tavapärasest uurimisasutuse ja prokuratuuri tegevuse peale kaebamise regulatsiooni, mis on sätestatud KrMS §-s 228. Samuti nähakse KrMS § 37 lõikes 4 ette, et kui kannatanu on kaasatud põhjendamatult või pole isik asjaolude muutumise tõttu enam käsitletav kannatanuna, saab menetleja ta määrusega menetlusest kõrvaldada. Sellist toimingut varasemalt kehtinud seadus ette ei näinud ning seetõttu oli praktikas sellistes olukordades käitunud eri viisil, näiteks jäetud kannatanu menetlusse, teavitatud kirjaga staatuse muutusest või lihtsalt teavitamata välja jäetud. Kannatanu menetlusest kõrvaldamine määrusega tagab, et kannatanu oleks vastavast asjaolust ka teavitatud. Juhul kui isik leiab, et teda on kohtumenetluses jäetud kannatanuna õigustamatult kaasamata, siis saab ta enda kannatanuna kaasamist taotleda ka kohtuotsuse peale apellatsiooni esitades KrMS § 228 alusel.⁶⁹ Seda võimalust aktsepteeris Riigikohus ka varasemalt, mil tõdes, et maakohtul ja ringkonnakohtul on võimalus isik kannatanuna menetlusse kaasata, kui kohtueelne menetleja on jätnud selle ekslikult tegemata. Riigikohus märkis, et ka apellatsiooni vastuvõetavust kontrolliv kohus on menetleja (KrMS § 16 lg 1), kes on õigustatud ja kohustatud kannatanu tunnustele vastava isiku menetlusse kaasama.⁷⁰

Kannatanuna menetlusse kaasamine toimub üldjuhul kannatanu menetlustoimingule allutamisega, kuid erandlikeks olukordadeks on ette nähtud ka võimalus, et kannatanu kaasatakse menetlusse menetleja määrusega. Määrusega kaasamine võib olla vajalik olukordades, kus kannatanut ühelegi menetlustoimingule allutada ei ole vaja (juriidilisest isikust kannatanu soovib esitada üksnes tsiviilhagi või avalik-õiguslikku nõudeavaldust,

⁶⁹ Vabariigi Valitsuse 14.09.2015 algatatud kriminaalmenetluse seadustiku muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu seletuskiri (80 SE), lk 10.

⁷⁰ RKKKm 3-1-1-41-14 p 40; RKKKm 3-1-1-84-14 p 38.

varasemalt ütlosti andmata, millises olukorras tema allutamine ülekuulamisele oleks ebanõistlik). Senises praktikas on kohtud sellises olukorras vahel leidnud, et kannatanu menetlusse kaasamata jätmise tõttu ei ole näiteks võimalik lühimenetluse või kokkuleppemenetluse kohaldamine. Sellises olukorras võimaldab menetleja määrusega kannatanu menetlusse kaasamine tagada selle, et kannatanu menetluslikud õigused ei jää kaitseta ja kannatanu saab oma õigustest teadlikuks sõltumata sellest, kas temaga menetlustoiminguid läbi viidi või mitte. Samuti ei ole vaja üksnes kannatanule õiguste selgitamiseks läbi viia tarbetuid menetlustoiminguid. Kannatanuna kaasamise määruse tegemine on menetleja valik, mitte kohustus, ning üldreeglina kaasatakse kannatanu menetlusse menetlustoimingule allutamise, sellekohast määrust vormistamata.⁷¹

Lõike 5 kohaselt kui kohtueelne menetleja ei rahulda taotlust isiku kannatanuna kaasamiseks või kõrvaldab alusetult kannatanuna menetlusse kaasatud isiku menetlusest, selgitatakse kannatanule tema õigust esitada menetleja määruse peale kaebus käesoleva seadustiku §-s 228 sätestatud korras. Isik võib enda kannatanuna kaasamist taotleda ka kohtuotsuse peale apellatsiooni esitades. Riigikohtu seisukohalt⁷² isiku arvamus, et talle on kuriteoga kahju tekitatud, ei ole kannatanu menetlusseisundi tekkimise alus. Samuti ei takista see, et isiku hinnangul ei ole temale kahju tekkinud, võimalust käsitleda teda kannatanuna.⁷³

Lisaks eeltoodule on kannatanu ka võimalik tõendiallikas KrMS § 66 lg 1 kohaselt. Eeltoodust tulenevalt on kannatanul dualistlik positsioon, st sõltuvalt menetlustoimingu sisust võib kannatanu kriminaalmenetluses osaleda aktiivselt teatud tulemuse poole pürgides või kohtumenetluse poolena passiivselt tõendiallikana.⁷⁴

Tsiviilhagi ja avalik-õiguslik nõudeavaldust esitades ja seda kaitstes teostab kannatanu kriminaalmenetluses oma subjektiivseid õiguseid, st et talle laienevad menetluslikud põhiõigused. Euroopa Inimõiguste Kohus (*edaspidi* EIK) on asunud seisukohale, et „tsiviilõiguste ja -kohustuste üle otsustamine“ EIÕK⁷⁵ art 6 lg 1 mõttes hõlmab ka kriminaalmenetluses esitatud kannatanu tsiviilnõude menetlemist. Järelikult tuleb konventsiooni art 6 lg 1 tingimusi järgida ka sellise õigusvaidluse lahendamisel. Seega

⁷¹ Vabariigi Valitsuse 14.09.2015 algatatud kriminaalmenetluse seadustiku muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu seletuskiri (viide 69), lk 10-11.

⁷² RKKKm 3-1-1-97-10 p 26.

⁷³ J. Sarv. KrMS § 37/3. – Eerik Kergandberg ja Priit Pikamäe. Kriminaalmenetluse seadustik. Komm vlj. Tallinn: Juura 2012, lk 143.

⁷⁴ J. Sarv. KrMS § 37/1. (viide 73), lk 140.

⁷⁵ Inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsioon. - RT II, 2010, 14, 54.

tsiviilnõude menetlemist puudutavas osas peab kriminaalmenetluses EIÕK art 6 lg-st 1 tulenevad protsessuaalsed garantiid tagama ka kannatanule.⁷⁶

Samas ei ole kannatanul subjektiivset õigust nõuda riigilt tema õiguseid kahjustanud isiku kriminaalkorras süüditunnistamist ja karistamist.⁷⁷ Ka EIÕK ei taga isikule õigust nõuda, et teist isikut süüdistataks või karistataks kuriteo eest või et süüdistatava tegu kvalifitseeritaks kindlal viisil. Kannatanu osaleb kahtlustatava või süüdistatava süüküsimuse lahendamisel ja karistuse mõistmisel kõrvalsüüdistajana, kes teostab talle seaduse antud piiratud õigust prokuröri tegevust teatud ulatuses täiendada või korrigeerida. Kannatanu eelnimetatud pädevus on vaadeldav pigem avaliku huvi teostamisena, et tagada täiendavat kontrolli prokuratuuri tegevuse seaduslikkuse üle.⁷⁸

Tõendiallikana on kannatanu sarnaselt tunnistajaga allutatud menetleja tahte, st kannatanu on kohustatud osalema menetlustoimingus isiklikult ning alluma uurimisasutuse, prokuratuuri ja kohtu korraldustele tulenevalt KrMS § 38 lg 2 p-st 2. Kannatanu ei tohi enda menetlusliku positsiooni huvidest lähtuvalt keelduda ütluste andmisest (KrMS § 37 lg 3 koosmõjus § 66 lg 3). Vastasel juhul on võimalik võtta isik kriminaalvastutusele karistusseadustiku § 318 järgi.

Kriminaalmenetluse seadustik annab igale isikule, kes vastab kannatanu tunnustele, subjektiivse õiguse osaleda kriminaalmenetluses kannatanuna ja kasutada kriminaalmenetluse seadustikus ette nähtud kannatanu õiguseid, sh esitada tsiviilhagi ja kannatanust haldusorgani korral, kel pädevus haldusmenetluses määrata avalik õiguslik rahaline kohustus, esitada avalik-õiguslik nõudeavaldus. Isiku õigus osaleda kannatanuna kriminaalmenetluses ei anna subjektiivset õigust nõuda riigilt tema õigusi kahjustanud isiku kriminaalkorras süüditunnistamist ja karistamist.⁷⁹ Käesolev alapeatükk keskendub vaid kannatanu instituudi olemusele ning kannatanu õigused, st käesoleva magistritöö raames olulised õigused, on välja toodud töö peatükis 2.2.

⁷⁶ J. Sarv. KrMS § 37/1.1.1. (viide 73), lk 140.

⁷⁷ RKKKm 3-1-1-47-09 p 17.

⁷⁸ J. Sarv. KrMS § 37/1.1.2. (viide 73), lk 140.

⁷⁹ J. Sarv. KrMS § 37/3.3. (viide 73), lk 143.

1.3.2. Maksu- ja Tolliamet roll

KrMS § 37 lg 1 kohaselt on riik või muu avaliku võimu kandja kannatanu üksnes siis, kui tal on õigushüve kahjustamise tõttu tekkinud varaline nõue, mida on võimalik maksma panna kriminaalmenetluses. Nõuete loetelu, mida on kannatanul võimalik kriminaalmenetluses maksma panna, on sätestatud KrMS §-s 38¹. KrMS § 38¹ lg 1 kohaselt on kannatanul õigus kriminaalmenetluses esitada kahtlustatava, süüdistatava või tsiviilkostja vastu tsiviilhagi. Tsiviilhagi võib esitada, kui nõude eesmärk on kriminaalmenetluse esemeks oleva teoga rikutud kannatanu hüveolukorra taastamine või heastamine, kui selle nõude aluseks olevad faktilised asjaolud kattuvad olulises osas menetletava kuriteo tehjoludega ja kui sellist nõuet oleks võimalik läbi vaadata ka tsiviilkohtumenetluses või kui tegemist on kahjuhüvitisnõudega avaliku võimu kandja vastu, mida oleks võimalik esitada halduskohtumenetluses. Lisaks sätestab KrMS § 38¹ lg 2, et avaliku võimu kandja kui kannatanu võib lisaks tsiviilhagile esitada ka avalik-õigusliku nõudeavalduse süüdistatavalt nõutava avalik-õigusliku rahalise kohustuse kindlaksmääramiseks, kui sellise kohustuse tekkimise aluseks olevad faktilised asjaolud kattuvad olulises osas menetletava kuriteo tehjoludega. Avalik-õigusliku nõudeavalduse võib esitada haldusorgan (käesoleva magistritöö mõistes Maksu- ja Tolliamet), kes oleks õigustatud sama rahalise kohustuse kindlaks määrama haldusmenetluses. Avalik-õigusliku nõudeavalduse esitamine kriminaalmenetluses välistab sama nõude maksmapaneku muus menetluses, välja arvatud juhul, kui taotlus jäetakse kriminaalmenetluses läbi vaatamata.

Vabariigi Valitsuse seaduse § 44¹ lg 1 järgi on riigi seaduslik esindaja kohtus tsiviilasjades ja kriminaalasjades kannatatuna ja tsiviilkostjana ministeeriumivalitsemisala piires minister. Minister võib riigi esindamiseks kohtus anda üld- ja erivolitusi. Sama seaduse § 65 lg 2 p 2 alusel kuulub Rahandusministeeriumi valitsemisalasse MTA. Seega on MTA riigi seaduslik esindaja kannatanuna.

1.4. Maksu- ja Tolliamet kui maksuhaldur

MKS § 5 lg 1 kohaselt on riiklike maksude maksuhaldur Maksu- ja Tolliamet. Maksu- ja Tolliametil puuduvad autonoomsed kohalikud asutused, mistõttu ei ole õiguslikult oluline, millise struktuuriüksuse kaudu nõutavad andmed esitatakse.⁸⁰ MKS § 5 lg 2 järgi on kohalike maksude maksuhaldur valla- või linnavalitsus või muu maksumääruses sätestatud valla või linna ametiasutus. Kohalikud maksud on vastavalt Kohalike maksude seaduse⁸¹ (*edaspidi*

⁸⁰ L. Lehis & J. Sarv. KarS § 389¹/5. (viide 15), lk 919.

⁸¹ Kohalike maksude seadus. – RT I, 07.06.2013, 5.

KoMS) § 5 järgi reklaamimaks, teede ja tänavate sulgemise maks, mootorsõidukimaks, loomapidamismaks, lõbustusmaks ja parkimistasu. MKS § 5 lg 4 annab valdadele ja linnadele õiguse sõlmida omavahel halduslepingu, millega antakse lepinguosalistes valdades ja linnades kehtestatud sama liiki kohalike maksude maksuhalduri ülesanded ühe lepinguosalise valla või linna ametiasutusele. Lisaks MKS § 5 lg 5 kohaselt võivad vald ja linn vastavalt KoMS-is sätestatule sõlmida Maksu- ja Tolliametiga halduslepingu, millega kohaliku maksu maksuhalduri ülesanded antakse üle Maksu- ja Tolliametile. KoMS § 3 lg 4 näeb ette, et valdade ja linnade volikogud võivad sõlmida omavahel halduslepingu, millega antakse lepinguosalistes valdades ja linnades kehtestatud sama liiki kohalike maksude maksuhalduri ülesanded üle ühe lepinguosalise valla või linna ametiasutusele. Sama paragrahvi lõige 4 sätestab, et lepingu sõlmimise ja täitmisega seotud kulude katmise kord sätestatakse samas lepingus ning lõige 6 kohaselt võivad volikogu ning Maksu- ja Tolliamet sõlmida kohaliku maksu kogumiseks halduslepingu, mille sõlmimise ja täitmisega seotud kulud kaetakse valla- või linnaeelarvest.

Maksu- ja Tolliameti põhimääruse § 1 kohaselt on Maksu- ja Tolliamet (*edaspidi* MTA) Rahandusministeeriumi valitsemisalasse kuuluv valitsusasutus, millel on juhtimisfunktsioon ja mis teostab riiklikku järelevalvet ning kohaldab riiklikku sundi seaduses ette nähtud alustel ja ulatuses. Sama määruse § 6 kohaselt on Maksu- ja Tolliameti tegevusvaldkonnaks riigitulude haldamine, riikliku maksu- ja tollipoliitika rakendamine ning ühiskonna ja seadusliku majandustegevuse kaitsmine. Lisaks vastavalt MKS § 5 lg-le 1 on MTA riiklike maksude maksuhaldur.

Maksuhalduriks nimetatakse täidesaatva riigivõimu või kohaliku omavalitsuse asutust, kelle ülesanne on jälgida maksuseaduste täitmist (maksude administreerimine). Alates 01.01.2004 tegutseb maksuhaldurina Maksu- ja Tolliamet, millel ei ole iseseisva asutuse staatuses kohalikke üksusi, st et kõik MTA struktuuriüksused on pädevad tegema toiminguid kogu Eestis.⁸²

MKS § 10 lg 2 p 2 kohaselt on maksuhalduri ülesandeks arvestada ja määrata seadusega sätestatud juhtudel tasumisele kuuluv maksusumma ja intress ning tagastada enammakstud või hüvitatavad summad. MKS § 32 sätestab, et maksuvõlg on maksukohustuslase poolt tähtpäevaks tasumata jäetud maksusumma ja tähtpäevaks tasumata jäetud maksusummalt arvestatud intress.

Maksuhaldur määrab tasumisele kuuluva maksusumma MKS § 92 lg 1 p 2 kohaselt, kui maksukohustuslane on esitanud deklaratsioonis valeandmeid, mille tagajärjel tema poolt

⁸² L. Lehis. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2012, lk 104.

deklaratsioonis näidatud maksusumma või deklaratsiooni andmete alusel maksuhalduri arvutatud maksusumma on väiksem maksusummast, mis oleks tulnud tasuda vastavalt maksuseadustele. MKS § 92 lg 1 p 3 kohaselt määrab maksuhaldur tasumisele kuuluva maksusumma, kui maksukohustuslane on esitanud valeandmeid, mille tagajärjel tema poolt arvutatud või tema esitatud andmete alusel arvutatud tagastamisele kuuluv makssumma on suurem maksuseaduse kohaselt tagastamisele kuuluvast summast.

MKS § 115 lg 1 sätestab, et kui maksukohustuslane ei ole tasunud maksu seadusega sätestatud tähtpäevaks, on ta kohustatud arvestama ja tasuma tähtpäevaks tasumata maksusummalt intressi. Intressi arvestatakse alates päevast, mis järgneb päevale, mil maksu tasumise seaduse järgi pidi toimuma, kuni tasumise või tasaarvestamise päevani, viimane kaasa arvatud. Tähtpäevaks tasumata maksusummast tuleb arvestada intressi 0,06% päevas (MKS § 117 lg 1). Halduskohtumenetluse seadustiku § 263 lg 3 kohaselt saab kohtuotsusega välja mõista viivise- ja intressinõude protsendina.

2. MAKSU- JA TOLLIAMETI ÕIGUSED MENETLUSLIIGITI

2.1. Väärteomenetluses

Kohtuvälise menetleja õigused ja kohustused on väärteomenetluse seadustikus sõnaselgelt sätestamata, samas on tuletatavad mõningatest VTMS-is sätestatud reeglitest, kohtupraktikast ning VTMS-i § 2 toodud reeglist, mille kohaselt kui käesolevas seadustikus ei ole sätestatud teisiti, kohaldatakse väärteomenetluses kriminaalmenetluse sätteid, arvestades väärteomenetluse erisusi.

VTMS sätestab menetlejale järgmised õigused:

- 1) õigus nõuda füüsiliselt ja juriidiliselt isikult väärteoasja lahendamiseks vajaliku dokumendi, eseme või muu objekti esitamist (VTMS § 31 lg 2);
- 2) õigus menetlusalust isikut daktüloskopeerida ja võtta temalt DNA-proovi (VTMS § 31¹);
- 3) õigus nõuda sideettevõtjalt andmeid (VTMS § 31² lg 1);
- 4) õigus osaleda kohtu- või kaebemenetluses tunnistajana (VTMS § 31³ lg 1);
- 5) õigus teostada läbiotsimine maakohtuniku loal (VTMS § 35);

VTMS § 32 kohaselt on väärteomenetluses keelatud koguda tõendeid jälitustoiminguga. See aga ei välista jälitustoiminguga kogutud tõendi kasutamist väärteomenetluses, mis on kogutud kriminaalmenetluses, milles on menetlus lõpetatud. Samuti on keelatud vara arestimine ning tõkendite kohaldamine VTMS § 36 ja § 37 kohaselt. Kui kriminaalmenetluses saab Maksu- ja Tolliamet osaleda ka kannatanuna⁸³, siis VTMS ei näe ette kannatanut kui menetlusosalist, ka Riigikohtu hinnangul⁸⁴ ei tunnista VTMS menetlusosalisena kannatanut ega kolmandat isikut.

Kohtuvälise menetleja ametnik, kes koostas kohtuvälises menetluses muu hulgas sündmuskoha vaatluse protokoll ja väärteoprotokoll, on VTMS § 31³ lg-s 1 nimetatud isik, kes on vahetult tajunud väärteo tehioalusid mh seeläbi, et ta viibis sündmuskohal ja kirjeldas neid väärteoprotokollis. Järelikult ei võinud selline isik sama paragrahvi 2. lõikes sisalduva piirangu tõttu osaleda kohtuvälise menetleja esindajana kohtumenetluses menetlusaluse isiku kaebuse arutamisel, olenemata asjaolust, et talle on antud ametikohast tulenev volitus esindada

⁸³ Selle kohta täpsemalt magistritöö 1.3 peatükis.

⁸⁴ RKÜKo 3-1-1-88-07 p 27-28.

väärteoasjades kohtuvälist menetlejat. VTMS § 31³ lg-s 2 ette nähtud piirangu rakendamiseks piisab isiku võimaliku tunnistajastaatuse tuvastamisest.⁸⁵

Vastavalt KrMS § 66 lg-le 2 ei tohi väärteoasja menetlenud isik anda enda menetluses oleva asja kohta ütlusi. Menetleja saab olla tõendite koguja ja nende hindaja, kuid mitte enda edaspidiseks tegevuseks tõendi allikas. Kui kohus tugineb nimetatud ütlustele, siis rikub ta sellega oluliselt väärteomenetlusõigust VTMS § 150 lg 2 mõttes.⁸⁶ Sellest üldreeglist teeb erandi küll VTMS § 31³ lg 1, lubades kohtuvälise menetleja ametnikul osaleda kohtu- või kaebemenetluses tunnistajana tema poolt tajutud faktiliste asjaolude kohta juhul, kui ta on kirjeldanud neid asjaolusid väärteoprotokollis.⁸⁷

KrMS § 66 lg-st 2 ei tulene põhimõtet, et kohtuvälise menetleja ametnik ei või olla tõendi allikaks. KrMS § 66 lg 2 kohaselt ei või uurimisasutuse või kohtuvälise menetleja ametnik olla tunnistajaks üksnes tema menetluses olevas asjas. Kohtuvälise menetleja teiste ametnike, kes väärteoasja ei menetle, vaid teostavad näiteks riiklikku järelevalvet, osalemisele väärteomenetluses tunnistajatena KrMS § 66 lg 2 aga piiranguid ei sea.⁸⁸

Kuna kohtuväline menetleja täidab väärteomenetluses süüdistusfunktsiooni, lasub just temal väärteomenetluses tõendamiskoormus, olles tõendite koguja, kontrollija, uurija või hindaja, kuid mitte edasiseks menetlustegevuseks tõendi looja. Kohtuvälise menetleja ametnik saab menetluse käigus teavet faktilistest asjaoludest, millel on väärteomenetluses tähtsust. Sellised asjaolud tuleb menetlusseaduses sätestatud korras tõendina vormistada, võimaldamaks nende kasutamist tõendamisel. KrMS § 66 lg 2 kohaselt ei või aga menetleja eelmärgitud asjaolusid tõendada asja menetlenud isiku ütlustega, s.t kohtuvälise menetleja ametnik ei või jätta tõendeid kogumata ja anda selle asemel menetluses ütlusi. Samas ei ole välistatud menetleja ülekuulamine tunnistajana näiteks mingi menetlustoimingu täpse käigu kohta.⁸⁹

Kooskõlas uurimisprintsiibiga peab kohtuvälise menetleja ametnik väärteokahtluse korral tegema kõik võimaliku tõendite kogumiseks ja see kohustus hõlmab nii menetlusalust isikut süüstavaid kui ka õigustavaid tõendeid.⁹⁰

⁸⁵ RKKKo 3-1-1-35-16 p-d 11-12.

⁸⁶ RKKKo 3-1-1-22-1; RKKKo 3-1-1-82-10; RKKKo 3-1-1-29-05 p 7; RKKKo 3-1-1-142-05 p 12; RKKKo 3-1-1-47-08 p 10; RKKKo 3-1-1-73-08 p 9.1; RKKKo 3-1-1-82-09 p 12; RKKKo 3-1-1-82-10 p 8.

⁸⁷ RKKKo 3-1-1-83-15 p 13; RKKKo 3-1-1-39-15 p 7; RKKKo 3-1-1-55-15 p 7.

⁸⁸ RKKKo 3-1-1-36-13; RKKKo 3-1-1-69-05 p-d 5-6; RKKKo -1-1-28-13 p 6.

⁸⁹ RKKKo 3-1-1-82-09; RKKKo 3-1-1-29-05 p 7; RKKKo 3-1-1-142-05 p 12; RKKKo 3-1-1-47-08 p 10; RKKKo 3-1-1-73-08 p 9.1; RKKKo 3-1-1-7-09; RKKKo 3-1-1-4-07; RKKKo 3-1-1-29-05; RKKKo 3-1-1-43-05; RKKKo 3-1-1-157-05.

⁹⁰ RKKKo 3-1-1-4-07; RKKKo 3-1-1-101-03; RKKKo 3-1-1-43-05; RKKKo 3-1-1-48-08; RKKKo 3-1-1-4-07, p 9.1.

Väärteomenetluse seadustik ei nõua, et väärteoprotokolli koostaks ja kohtuvälise menetleja otsuse teeksid erinevad ametnikud. Seega kui mõlemad nimetatud dokumendid koostab sama ametnik, ei ole tegemist väärteomenetlusõiguse rikkumisega. Siiski oleks mõistlik sellisest asjaolust hoiduda ning väärteoprotokolli koostaks ja kohtuvälise menetleja otsuse teeksid erinevad ametnikud. Väärteoprotokolli koostamine tähendab sisuliselt menetlusalusele isikule süüdistuse esitamist, mistõttu tähendab väärteoprotokolli koostamine ka seda, et selle koostaja hinnangul on kogutud piisavalt tõendeid, mis kinnitavad, et menetlusalune isik on pannud toime väärteo. Seega tagaks see, kui kohtuvälise menetleja otsuse teeb teine ametnik, suurema erapooletuse ning seeläbi otsuse parema aktsepteeritavuse. Tegemist ei ole aga väärteomenetluse seadustikust tuleva kohustusega, mille täitmata jätmist saaks lugeda väärteomenetlusõiguse rikkumiseks.⁹¹

VTMS § 31 lg-st 1 tulenevalt järgitakse väärteomenetluses tõendamisel kriminaalmenetluse sätteid, KrMS § 61 sätestab aga põhimõtted, mille kohaselt ühelgi tõendil ei ole ette kindlaksmääratud jõudu ja tõendeid tuleb hinnata nende kogumis ning siseveendumuse kohaselt. Seega tuleb tõendite hindamisel väärteomenetluses ka kohtuvälisel menetlejal lahendada küsimused iga tõendi lubatavuse ja lubatavate tõendite usaldusväärsuse kohta.⁹²

Kriminaal- ja väärteomenetluse käigus menetleja sattumisel tunnistaja rolli tuleb menetlejarollist loobuda. Eeskätt peab menetlejarollist loobuma isik, kes on üle kuulatud tunnistajana. Menetleja võib olla tõendite koguja, kontrollija, uurija või hindaja, kuid mitte enda edasiseks menetlustegevuseks tõendi looja.⁹³ KrMS § 66 lg 2 kohaselt ei või aga menetleja neid asjaolusid tõendada asja menetlenud isiku ütlustega. Põhimõtteliselt ei ole välistatud menetleja ametniku ülekuulamine tunnistajana näiteks mingi menetlustoimingu täpse käigu kohta.⁹⁴

Väärteomenetluses tähtsust omavad faktilised asjaolud, millest väärteoasja menetlev ametnik saab menetluse käigus teavet, tuleb menetlusseaduses sätestatud korras tõendina vormistada, võimaldamaks nende kasutamist tõendamisel. KrMS § 66 lg 2 kohaselt ei või kohtuvälise menetleja ametnik jätta tõendeid kogumata ja anda selle asemel menetluses ütlusi.⁹⁵

Väärteomenetluses kehtib samuti legaliteedi ehk väärteomenetluse kohustuslikkuse printsiip, st KrMS § 3¹ lg 1 kohaselt on väärteo tunnuste ilmnemisel kohtuväline menetleja kohustatud alustama ja läbi viima väärteomenetluse. Erandiks on aga asjaolu, kui tegemist on vähetähtsa

⁹¹ RKKKo 3-1-1-13-08.

⁹² RKKKo 3-1-1-60-06; RKKKo 3-1-1-19-05.

⁹³ RKKKo 3-1-1-29-05; RKKKo 3-1-1-113-96.

⁹⁴ RKKKo 3-1-1-29-05.

⁹⁵ RKKKo 3-1-1-43-05; RKKKo 3-1-1-29-05, p 7.

teoga või kui ilmnevad väärteomenetlust välistavad asjaolud VTMS §-s 29 kohaselt. Vähetähtsa väärteo puhul võib piirduda isiku suulise hoiatamisega VTMS § 3¹ lg 2 alusel. Samuti ei pea vähetähtsa väärteo korral väärteomenetlust alustama, kui väärteo toimepannud isiku väljaselgitamine on ebatõenäoline või menetluse läbiviimine oleks ebamõistlikult kulukas VTMS § 3¹ lg 3 järgi. Lisaks on menetlejal õigus väärteomenetlus lõpetada otstarbekuse kaalutlusel VTMS § 30 lg 1 kohaselt. VTMS ise ei anna menetluse lõpetamise otstarbekuse kriteeriume, kuid need võib tuletada KrMS §-st 202. Menetluse võib lõpetada juhul, kui menetlusaluse isiku süü on väike ja kui avalik menetlushuvi ei nõua asja menetlemist. Mõlema kriteeriumi puhul on tegemist määratlemata õigusmõistetega, mille sisustamine jääb menetleja kaalutusõiguse piiresse. Kuna menetlusalusel isikul ei ole õigust väärteomenetluse lõpetamisele otstarbekuse kaalutlusel ning menetlejale ei saa ette heita seda, et ta on menetlenud süüteasja lõpuni, siis menetluse otstarbekuse kaalutlusel mittelõpetamise puhul ei ole tegemist väärteomenetlusõiguse rikkumisega.⁹⁶

2.2. Kriminaalmenetluses

Maksu- ja Tolliameti kui kannatanu õigused kriminaalmenetluses sätestab KrMS § 38 lg 1, mille kohaselt kannatanul on õigus vaidlustada kriminaalmenetluse alustamata jätmine või lõpetamine, anda ütlusi või keelduda nende andmisest, esitada tõendeid, taotluseid, kaebuseid, võtta osa kohtulikust arutamisest jt. Kuivõrd enamus kannatanu õigustest on lihtsad ning arusaadavad, ei peatu töö autor kõikidel õigustel. Töö autor on teinud valiku ning leidnud, et analüüsimist väärivad eelkõige kannatanu õigus esitada tsiviilhagi ning avalik-õiguslik nõudeavaldus. Valikul oli mõjuvaks asjaolu, et avalik-õiguslik nõudeavaldus on uus instituut Eesti õiguses ning tsiviilhagi on oma olemuselt sellele väga sarnane, mistõttu on oluline välja tuua ka selle instituudi olemus. Samuti lähtuvalt MTA positsioonist kannatanuna, on tal võimalik esitada nii tsiviilhagi kui ka avalik-õiguslik nõudeavaldus.

2.2.1. Õigus esitada tsiviilhagi

KrMS § 38 lg 1 p 2 kohaselt on kannatanul õigus esitada tsiviilhagi. KrMS § 38¹ lg 3 sätestab, et tsiviilhagi esitatakse uurimisasutuse või prokuratuuri kaudu hiljemalt KrMS § 225 lg-s 1 sätestatud tähtajaks, s.t hiljemalt kümne päeva jooksul alates kohtueelse menetluse lõpuleviimisel ning KrMS §-st 224 tulenevalt kriminaaltoimiku tutvustamisest või

⁹⁶ RKKKo 3-1-1-146-03.

kokkuleppemenetluse võimaliku kohaldamise puhul KrMS § 240 p 4 kohaselt mõistliku tähtaja jooksul.

Tsiviilhagi tuleb esitada KrMS § 38 lg 1 p 2 ning § 38¹ lg 3 kohaselt uurimisasutuse või prokuratuuri kaudu hiljemalt KrMS § 225 lg-s 1 sätestatud tähtjaks, s.t hiljemalt kümne päeva jooksul alates kohtueelse menetluse lõpuleviimisel § 224 kriminaaltoimiku tutvustamisest.

KrMS § 154¹ lg 1 sätestab tingimused, millele peab tsiviilhagi vastama. Niisiis peab tsiviilhagi olema esitatud kirjalikus vormis ja selles peavad olema märgitud:

- tsiviilhagi esitaja nimi, aadress ja muud kontaktandmed;
- süüdistatava või tsiviilkostja nimi, kelle vastu tsiviilhagi on esitatud. Enne talle kriminaaltoimiku esitamist võib kannatanu jätta süüdistatava või tsiviilkostja nime tsiviilhagis märkimata. Sellisel juhul peab kannatanu tsiviilhagi täiendama käesoleva seadustiku § 225 lõikes 1 või § 240 punktis 4 sätestatud tähtaja jooksul;
- kannatanu selgelt väljendatud nõue;
- kannatanu nõude aluseks olevad faktilised asjaolud;
- tõendid, mis kinnitavad kannatanu nõude aluseks olevaid asjaolusid ja millele kannatanu soovib tugineda sõltumata prokuratuuri esitatavast tõendikogumist.

KrMS § 154¹ lg 2 kohaselt võib tsiviilhagis nõuda ka mittevaralise kahju hüvitamist kindlaksmääratud summana või õiglast hüvitist kohtu äranägemisel.

Tsiviilhagi esitamise õigus võimaldab kannatanul esitada kriminaalmenetluse raames tsiviilõiguslikke nõudeid. Selline institutsioon muudab kannatanu jaoks kuriteo negatiivsete tagajärgede kõrvaldamise või heastamise lihtsamaks. Samuti on see kohtusüsteemi kui terviku tõhususe seisukohalt otstarbekas, kui lisaks süüdistatava teole karistusõigusliku hinnangu andmisele lahendatakse kriminaalmenetluses ka sama teo alusel tekkinud kannatanu tsiviilnõue. Lisaks mõjutab see ka üldpreventiivset mõju, sest koos karistusega määratakse kindlaks ka teo tsiviilõiguslikud järelmid.⁹⁷ Kannatanu nõude lahendamine kriminaalmenetluses aitab vältida riigi konfiskeerimisnõude ja kannatanu nõude omavahelise konkurentsiga seotud probleeme.⁹⁸ Selliselt tagab riik kõige tõhusamalt Euroopa Nõukogu 15.03.2001 raamotsuse ohvrite seisundi kohta kriminaalmenetluses⁹⁹ artiklis 9 lg-s 1 sätestatud põhimõtet, et iga liikmesriik tagab kuriteoohvritele õiguse saada mõistliku tähtaja jooksul kriminaalmenetluse käigus otsus kuriteo toimepannud isiku poolse hüvitise maksmise kohta.

⁹⁷ J. Sarv KrMS § 38/1.2. (viide 73), lk 149.

⁹⁸ RKKKm 3-1-1-97-10 p 33jj.

⁹⁹ Euroopa Nõukogu 15. märtsi 2001.a raamotsus ohvrite seisundi kohta kriminaalmenetluses (2001/220/JSK).

Kriminaalmenetluses saab kannatanu tugineda prokuratuuri kogutud tõendusteabele, mistõttu on oma nõude kaitsmine oluliselt lihtsam kui hagejana tsiviilkohtumenetluses. Peale selle on ka kriminaalmenetluses tsiviilhagile esitatud sisu- ja vorminõuded leebemad ja rakendub KrMS § 38¹ lg 4 kohaselt riigilõivuvabastus.¹⁰⁰

KrMS § 38 lg 4 sätestab uurimisasutusele või prokuratuurile muuhulgas kohustuse selgitada kannatanule tema õigusi, tsiviilhagi esitamise korda, tsiviilhagile esitatavaid põhilisi nõudeid, selle esitamise tähtaega ning tähtaja möödalaskmise tagajärgi. Kriminaalasja mahukuse või keerukuse korral võib kannatanu KrMS § 225 lg 1 ls 2 alusel taotleda tähtaja pikendamist, taotluse rahuldamata jätmist saab vaidlustada nn uurimiskaebemenetluses KrMS 8. peatüki 5. jao korras. KrMS § 224 lg 4 kohaselt lisatoiminguga kogutud kriminaaltoimiku materjali tutvustamisega hakkab uuesti kulgema kümnepäevane tsiviilhagi esitamise tähtaeg. Sellisel juhul võib kannatanu esitada tsiviilhagi või esitatud tsiviilhagi muuta. Samas võib kannatanu esitada tsiviilhagi ka enne kriminaaltoimiku tutvustamist, millisel juhul ei saa kannatanu tsiviilhagi koostades tugineda kriminaalmenetluses kogutud tõenditele. Siiski on kannatanul õigus peale toimikuga tutvumist tsiviilhagi täiendada või asendada varasem tsiviilhagi uuega. Kui kannatanu ei jõua tsiviilhagi KrMS § 225 lg-s 1 sätestatud tähtajaks esitada, säilib tal KrMS § 225 lg 1¹ järgi võimalus esitada oma nõue tsiviilkohtumenetluses. KrMS § 225 lg 1 sätestatud nõue esitada tsiviilhagi hiljemalt kohtueelse menetluse lõpuleviimisel on vajalik kahtlustatavale/süüdistatavale ja tsiviilkostja õiguste tagamiseks, st anda neile piisavalt aega oma võimalike vastuväidete ja tõendite esitamiseks ja kohtul kontrollida tsiviilhagi nõuetelevastavust ning määrata vajadusel tähtaeg puuduste kõrvaldamiseks.¹⁰¹

Kriminaalmenetluses esitatava tsiviilhagi esemeks võib olla mis tahes tsiviilõiguslik nõue, mis on vahetult suunatud kuriteo tunnustele vastava teoga rikutud hüveolukorra taastamisele¹⁰², mille aluseks olevad faktilised asjaolud on olulises osas kattuvad süüdistuse alusfaktidega¹⁰³ ja mis on vahetult suunatud kuriteotunnustele vastava teoga rikutud hüveolukorra taastamisele¹⁰⁴. Tegemist ei pea olema üksnes õigusvastaselt tekitatud kahju hüvitamise nõudega¹⁰⁵, kriminaalmenetluses saab esitada ka vindikatsiooninõue, alusetust rikastumisest tulenev nõue, kohustuse täitmise nõue.¹⁰⁶ Riigi või muu avaliku võimu kandja puhul tuleb silmas pidada KrMS § 37 lg-st 1 tulenevat – neil peab olema tekkinud õigushüve kahjustamise tõttu varaline

¹⁰⁰ J. Sarv KrMS § 38/1.2. (viide 73), lk 149.

¹⁰¹ J. Sarv KrMS § 38/1.2.1. (viide 73), lk 149-150.

¹⁰² RKKKo 3-1-1-13-14 p 17.

¹⁰³ RKKKo 3-1-1-79-09 p 11.

¹⁰⁴ RKKKo 3-1-1-3-10 p 24.

¹⁰⁵ RKKKo 3-1-1-3-10 p 24.

¹⁰⁶ RKKKm 3-1-1-97-10 p 16.

nõue, mida on võimalik maksma panna kriminaalmenetluses. Teistsuguste nõuete korral riigil või muul avaliku võimu kandjal kannatanu staatust ei teki. Sellele, et tsiviilhagis saab esitada näiteks alusetust rikastumisest tuleneva nõude on kolleegium osutanud ka hilisemas praktikas.¹⁰⁷ Nõue peab siiski olema selline, mida saab läbi vaadata ka tsiviilkohtumenetluses.¹⁰⁸ Kuivõrd tsiviilhagi saab esitada vaid kannatanu, peab ka tsiviilhagis esitatav nõue kuuluma kannatanule.¹⁰⁹ Asjaolu, et kannatanu nõue vaadatakse läbi kriminaalmenetluses, ei saa vähimalgi määral mõjutada sellele nõudele antavat materiaaloiguslikku (tsiviilõiguslikku) hinnangut ja seega ka mitte nõude faktilisi eeldusi. Kohaldades tsiviilhagi lahendamisel tsiviilõiguse norme, on kriminaalasja arutav kohus teistsuguses olukorras siis, kui ta tõlgendab kuriteo koosseisus ette nähtud tsiviilõigusliku taustaga tunnust. Tsiviilhagi lahendades kohaldab kohus tsiviilõiguse või mõnel juhul ka haldusõiguse norme, mitte karistusõigust. Kannatanu nõude eeldused, sisu ja ulatus peavad olema ühesugused igat liiki menetluses.¹¹⁰

Samas ei saa tsiviilhagis esitada halduskohtu pädevusse kuuluvaid nõudeid¹¹¹, kuid kriminaalmenetluses saab esitada lepingulisel või deliktilisel alusel tekkinud nõude, mis on suunatud riigi maksulaekumiste tagamisele või vähenemise kompenseerimisele.¹¹²

Tsiviilhagile esitatavate sisu- ja vorminõuete osas tuleb järgida tsiviilkohtumenetluse korda, eelkõige tsiviilkohtumenetluse seadustiku¹¹³ (*edaspidi* TsMS) § 338 ja 363, kuid osas, milles see on vajalik kannatanu tsiviilnõude õiglane ning kohtumenetluse poolte huve arvestav menetlemine.¹¹⁴

Kannatanu selgelt väljendatud nõue ehk hagi ese on protsessuaalne taotlus, milles taotletakse kohtult millegi väljamõistmist või tuvastamist vms, mille kohta võtab kohus seisukoha kohtuotsuse resolutsioonis. TsMS § 439 kohaselt ei või kohus ületada oma otsuses nõude piire ega teha otsust nõude kohta, mida ei ole esitatud.¹¹⁵

Kannatanu nõude aluseks olevad faktilised asjaolud on asjaolud, millel süüdistatava käitumisele karistusõigusliku hinnangu andmise seisukohalt tähendust ei ole ja mis ei kuulu süüdistuse alusfaktide hulka, samuti tõendid, mis kinnitavad eelnimetatud asjaolusid. Tsiviilhagi ei pea

¹⁰⁷ RKKKo 3-1-1-69-12 p 14.

¹⁰⁸ RKKKo 3-1-1-101-09 p 9, RKKKo 3-1-1-92-13 p X; erand RKKKo 3-1-1-105-10 p 8 jj.

¹⁰⁹ Erandlikult kassatsioonimenetluses RKKKo 3-1-1-89-11 p 27 jj.

¹¹⁰ J. Sarv. Haginõuded kriminaalmenetluses. Juridica 2011/V, lk 365.

¹¹¹ Maksunõue süüdistatava vastu RKKKo 3-1-1-60-07 p 38, RKKKo 3-1-1-73-09 p 11.

¹¹² RKKKo 3-1-1-57-11 p-d 17.1-17.2.

¹¹³ Tsiviilkohtumenetluse seadustik. – RT I, 04.07.2017, 31.

¹¹⁴ RKKKo 3-1-1-79-09 p 9, 11.

¹¹⁵ RKKKo 3-1-1-79-09 p 15.

täies mahus sisaldama neid hagi aluseks olevaid faktilisi asjaolusid, mis kattuvad süüdistuse alusfaktidega (ehk tõendamiseseme asjaoludega § 62 mõttes), kui on tagatud süüdistatava teavitatus sellest, et mingite süüdistuses nimetatud asjaolude alusel ei otsustata mitte üksnes tema süüküsimuse, vaid ka tsiviilõiguslike kohustuste üle.¹¹⁶ Samuti ei ole vaja tsiviilhagis korrata süüdistusaktis nimetatud tõendeid asjaolude kohta, mis kuuluvad samaaegselt nii süüdistuse kui ka tsiviilhagi aluse hulka.¹¹⁷ TsMS § 363 kohaselt ei pea tsiviilhagi sisaldama õiguslikku alust, st õigusnorme, millele kannatanu nõue rajaneb.¹¹⁸ Kriminaalmenetluses esitatavas tsiviilhagis ei pea kostjat (süüdistatavat, tsiviilkostjat) nimeliselt näitama. Kui tsiviilhagis ei ole nimetatud isikut, kelle vastu see on esitatud, tuleb kohtul eeldada, et nõue on suunatud isiku(te) vastu, kellele on süüdistusaktis ette heidetud käitumist, mis moodustab tsiviilhagi aluse või osa sellest. Mitme süüdistatava korral tuleb juhul, kui kannatanu ei ole nõude adressaati täpsustanud ega nõuet osadeks jaganud, eeldada, et nõue on esitatud solidaarselt kõigi süüdistatavate vastu.¹¹⁹ Riigikohus on hiljem siiski leidnud, et tuleb pärast seda, kui ta kahju hüvitamiseks kohustatud isikust teada saanud (nt pärast kohtueelses menetluses kriminaaltoimikuga tutvumist), oma esialgset tsiviilhagi täpsustada, nimetades ära konkreetse isiku, kelle vastu tema nõue on suunatud.¹²⁰

Üldjuhul peab tsiviilhagi olema kirjalikus vormis, erandkorras aktsepteeritakse tsiviilhagi ka nõ protokollilises vormis¹²¹, st menetleja poolt protokollitud kannatanu suuline avaldus. Selline menetlusedokument ei suuda sageli täita tsiviilhagi funktsiooni ja kohtul ei pruugi sellel alusel olla võimalik kannatanu nõuet õigeaegselt menetleda.

Kohtul lasub kohustus teha tsiviilhagi osas mõni KrMS § 310 lg-s 1 sätestatud otsustus.¹²² Tsiviilhagi saab läbi vaatamata jätta kui selleks esineb alus KrMS-is või TsMS-is.¹²³ Tsiviilhagi läbi vaatamata jätmise puhul pärast pikaajalist kriminaalmenetlust tuleb arvestada EIÕK artikkel 6 lg-st 1 tuleneva õigusega tõhusale juurdepääsule õigusemõistmisele.¹²⁴

KrMS § 263¹ alusel võib kohus, avastades tsiviilhagil puudused, saata hagi tagasi kannatanule puuduste kõrvaldamiseks, andes puuduste kõrvaldamiseks tähtaeg. Puuduste kõrvaldamise tähtaja Tsiviilhagi menetlusse võtmise ja selles puuduste kõrvaldamiseks tähtaja andmise määrust ei saa KrMS § 385 p 17 alusel määruskaebe korras vaidlustada. Puudused tsiviilhagis

¹¹⁶ J. Sarv KrMS § 38/1.2.4. (viide 73), lk 151.

¹¹⁷ RKKKo 3-1-1-79-09 p 15.

¹¹⁸ RKKKo 3-1-1-60-07 p 33.

¹¹⁹ RKKKo 3-1-1-79-09 p 13.

¹²⁰ RKEKo 3-1-1-106-12 p 45.

¹²¹ RKKKo 3-1-1-79-09 p 14.

¹²² RKKKo 3-1-1-52-05 p 9.1.

¹²³ RKKKo 3-1-1-47-07 p 36 jj.

¹²⁴ EIK 22.01.2009 Dinchev vs. Bulgaaria p 42-52.

ei anna alust kohtule süüdistusakti tagastamiseks üldmenetluses, selleks peavad esinema süüdistusaktis puudused KrMS § 258 lg 1 p 2 ning KrMS § 154 kohaselt.

Riigikohtu hinnangul¹²⁵ on võimalik esitada kriminaalmenetluses hagi ka määratlemata kostja vastu. Kui varalist vastutust kannab lisaks süüdistatavale ka keegi teine, siis kaasatakse selline isik tsiviilkostjana menetleja määruse alusel tulenevalt KrMS § 39 lg-test 1 ja 2.

KrMS § 38¹ lg 6 kohaselt KrMS-is reguleerimata küsimustes kohaldatakse tsiviilhagi menetlemisel TsMS-i.

Tuleb märkida, et revisjonieelselt oli haldusorganil, kel pädevus määrata haldusmenetluses avalik-õiguslik rahaline kohustus, vaid vähestel juhtudel võimalus esitada kriminaalmenetluse raames kannatanuna tsiviilhagi. Riigikohtu praktika kohaselt¹²⁶ tuli avalik-õiguslikud nõuded kindlaks määrata ja sisse nõuda haldusmenetluses. Selliseid haldusorgani nõudeid ei loetud deliktiõiguslikeks nõueteks ja nende osas ei saanud esitada tsiviilhagi VÕS § 1043 ja § 1045 lg 1 p 5 alusel. Maksuasjades pidi Maksu- ja Tolliamet maksuvõla korral tegema MKS sätete alusel maksukohustustase suhtes maksuotsuse ja/või tema seadusliku esindaja suhtes ning maksukuriteos süüdimõistatud isiku suhtes vastutusotsuse. Erandjuhul sai haldusorgan esitada kriminaalmenetluses tsiviilhagi siis, kui tema nõue isiku vastu oli muutunud tervikuna või osaliselt väärtusetuks. Teisisõnu – pidi esinema olukord, kus nõude tekkimise ajal oleks riigil (haldusorganil) olnud reaalne võimalus saada nõue rahuldatud, kuid hiljem, selle nõude ilmsikstulekul ei oleks nõuet võimalik enam täies mahus rahuldada, sest alusetu hüvitise saanud isik või maksuvõlglasest isik oli vahepeal muutunud kas maksejõuetuks või oli ta maksevõime vähenenud, juriidiline isik oli likvideeritud või oli maksuvõlg näiteks aegunud. Sellisel juhul loeti deliktiliseks kahjuks riigi nõude reaalkaotuse vähenemine, s.o. nõude see osa, millel tegelikku väärtust enam ei olnud. Samuti loeti maksuasjades deliktiõiguslikuks kahjuks intressisumma, arvestatuna maksukohustuse tekkimisest kuni ajani, mil riik sai vähenenud väärtusega maksuvõla olemasolust teada.

2.2.2. Õigus esitada avalik-õiguslik nõudeavaldus

Kriminaalmenetluse seadustiku revisjoni tulemusel anti avaliku võimu kandjale kui kannatanule võimalus esitada kriminaalmenetluses ka nõue avalik-õigusliku rahalise kohustuse täitmiseks (nt MKS-st tulenev maksukohustus).¹²⁷ Revisjonijärgselt loodud avalik-õigusliku instituudi loomine annab nüüd avaliku võimu kandjatele võimaluse panna kriminaalmenetluse

¹²⁵ RKKKo 3-1-1-79-09 p 13.

¹²⁶ RKKKo 3-1-1-60-07 p-d 41 ja 46; RKKKo 3-1-1-73-09 p 13; RKKKo 3-1-1-101-09 p-d 10-12.

¹²⁷ Selliste nõuete kriminaalmenetluses esitamise võimatuse kohta vt nt RKKKo 3-1-1-60-07 p 38; RKKKo 3-1-1-73-09 p 9 jj; RKKKo 3-1-1-101-09 p-d 8–12.

raames maksma avalik-õiguslikud rahalised nõuded, mille tekkimise aluseks olevad faktilised asjaolud kattuvad olulises osas menetletava kuriteo asjaoludega. Oluline on rõhutada, et see õigus on siiski üksnes sellistel avaliku võimu kandjatel (haldusorganitel), kellel on pädevus määrata sama rahaline kohustus kindlaks haldusmenetluses. Seadusemuudatus annab avaliku võimu kandjale diskretsiooniõiguse, st õiguse valida, kas esitada oma nõue haldusmenetluses või kriminaalmenetluses. Selliselt saab avaliku võimu kandja vältida paralleelsest haldusmenetlusest. Paralleelselt käiv menetlus koormab nii avaliku võimu kandjat kui ka menetlusosalisi ning selliselt on võimalik jõuda erinevates (kohtu)menetlustes vastukäivate otsusteni. Avalik-õigusliku rahalise nõude maksmapanekuks kriminaalmenetluses tuleb haldusorganil esitada avalik-õiguslik nõudeavaldus. Kui haldusorgan otsustab esitada avalik-õigusliku nõudeavalduse kriminaalmenetluses, siis KrMS § 38¹ lg 2 viimase lause kohaselt sama nõuet hiljem haldusmenetluses esitada ei saa, v.a juhul, kui nõue jäetakse kriminaalmenetluses läbi vaatamata. Revisjonieelselt ei olnud Riigikohtu praktikast tulenevalt võimalik näiteks kriminaalmenetluses maksude deklareerimiskohustuse rikkumise teel maksmata jäetud maksude ulatuses vara senikaua arestida ega konfiskeerida, kuni riigil oleks võimalik maksusumma maksukohustuslaselt haldusmenetluses sisse nõuda.¹²⁸ Revisjonijärgselt saab sellises olukorras esitada deklareerimata jäetud maksude osas avalik-õigusliku nõudeavalduse.¹²⁹ Riigi avalik-õigusliku nõude tagamiseks on potentsiaalsete süüdistatavate vara arestimine võimalik. Avalik-õigusliku nõudeavalduse instituudi loomine on oluline ka maksualase kuriteo toimepannud isikute solidaarse vastutuse osas maksukohustuslasega maksuõigusrikkumise tagajärjel tekkinud maksuvõla eest. MKS § 41 näeb ette maksualase kuriteo toime pannud isiku solidaarse vastutuse maksumaksja maksuvõla eest. Nimetatud sätet rakendatakse, kui maksumaksja ja süüdimõistetu isikud ei kattu (nt kui juriidilise isiku juhatuse liige mõistetakse süüdi juriidilise isiku kasuks toime pandud kuriteos).¹³⁰ Varasemalt¹³¹ esitati selliste juhtude puhul tsiviilhagi kriminaalmenetluses, kuid uuem praktika¹³² ei võimalda enam maksunõudes tsiviilhagi esitada, vaid selleks tuleb teha vastutusotsus maksumenetluses. Selleks loodi avalik-õiguslik nõudeavaldus, mis võimaldab kohtuotsusega süüdistatavalt maksuvõlga sisse nõuda.¹³³ Samas on säilinud võimalus esitada kahju hüvitamise nõue tsiviilkohtumenetluses.¹³⁴ Lisaks on Riigikohus on aga mitmel juhul

¹²⁸ Vt RKKKm 3-1-1-52-15 p 31.

¹²⁹ Vabariigi Valitsuse 14.09.2015 algatatud kriminaalmenetluse seadustiku muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu seletuskiri (viide 69), lk 18.

¹³⁰ L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid. Tartu: Eesti Maksumaksjate liit, 2017, lk 29.

¹³¹ RKKKo 3-1-1-41-99, RKKKo 3-1-1-136-03.

¹³² RKKKo 3-1-1-60-07 p 38.

¹³³ L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid (viide 130), lk 30.

¹³⁴ Tegemist ei ole maksunõudega, vaid kahju hüvitamise nõudega, vt 3-2-1-188-12, p 13; 3-1-1-57-11 p-d 17-17.2.

märkinud, et menetlusökoonoomia ja efektiivse õiguskaitse põhjendusel võib teatud juhtudel õigusvaidluse lahendada teist liiki menetluses kui see, mille seadus selleks otseselt ette näeb.¹³⁵ Vastuväitena avalik-õiguslike nõudeavalduste andmisele maakohtute pädevusse võib tuua kohtupraktika ebaühtlaseks muutumise ohu ning asjaolu, et maakohtunikud ei suuda süvendatult tegeleda nii kriminaalmenetluse kui ka halduskohtumenetluse spetsiifikaga. Samas peab maakohus nt maksualase kriminaalasja lahendamisel nagunii tuvastama tasumata jäänud maksu suuruse ning tekkinud maksukohustuse, seega sisuliselt tuleb kriminaalasja raames tuvastada samad asjaolud mis halduskohtul. Sellest tulenevalt on menetlusökoonoomika tõttu põhjendatud ka lõpliku otsuse tegemine kriminaalkohtu poolt, kes on olulised asjaolud juba tuvastanud, mis võimaldab vältida sama asja arutamist kahes eri menetluses.¹³⁶

KrMS § 154² sätestab tingimused, millele peab avalik-õiguslik nõudeavaldus vastama. Niisiis peab avalik-õiguslik nõudeavaldus olema esitatud kirjalikus vormis ja selles peab olema märgitud:

- avalik-õigusliku nõudeavalduse esitaja, aadress ja muud kontaktandmed;
- selle süüdistatava või tsiviilkostja nimi, kelle vastu avalik-õiguslik nõudeavaldus on esitatud;
- kannatanu selgelt väljendatud nõue;
- avalik-õiguslikus nõudeavalduses esitatud nõude materiaalsoiguslik alus ning õiguslik ja faktiline põhjendus;
- tõendid, mis kinnitavad kannatanu nõude aluseks olevaid asjaolusid ja millele kannatanu soovib tugineda sõltumata prokuratuuri esitatavast tõendikogumist.

Võrreldes tsiviilhagile ja avalik-õiguslikule nõudeavaldusele kehtestatud sisunõudeid, saab järeldada, et avalik-õiguslikule nõudeavaldusele on kehtestatud sarnased tingimused nagu tsiviilhagile. Erinevusena saab välja tuua asjaolu, et kuna avalik-õigusliku nõudeavalduse saab esitada vaid avaliku võimu kandja, tuleb lisada nõude materiaalsoiguslik alus ning õiguslik ja faktiline põhjendus.

KrMS § 38¹ lg 7 sätestab menetlusreeglid avalik-õigusliku nõudeavalduse menetlemisel, mille kohaselt kohaldatakse avalik-õigusliku nõudeavalduse lahendamisel reguleerimata küsimuste korral halduskohtumenetluse seadustiku¹³⁷ (*edaspidi* HKMS) 26. peatükis sätestatut. Seega on seadusandja tahe olnud asjaolu, et AVÕN sarnaneb oma olemuselt halduskohtumenetluse

¹³⁵ Vt nt RKKKo 3-1-1-105-10 p 8.1; RKTko 3-2-1-123-09 p 11; RKEKm 3-3-4-7-02 p 13.

¹³⁶ Vabariigi Valitsuse 14.09.2015 algatatud kriminaalmenetluse seadustiku muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu seletuskiri (viide 69), lk 19.

¹³⁷ Halduskohtumenetluse seadustik. – RT I, 28.11.2017, 3.

HKMS-is sätestatud kaebusega eraisiku vastu. Sellest tulenevalt on kõige sobivam kohaldada avalik-õigusliku nõudeavalduse menetlemisel just seda regulatsiooni. HKMS-i 26 peatükk kohaldub avalik-õigusliku nõudeavalduse menetlusreeglitele kohtus selles osas, mis KrMS-is on reguleerimata, seega ei piira avalik-õigusliku nõudeavalduse esitamist HKMS §-s 260 toodud nõude avaldamise aluseid, vaid avalik-õiguslikku nõudeavaldust saab esitada avaliku võimu kandja KrMS § 38¹ lg-s 2 sätestatud juhtudel.¹³⁸ Kuna tegemist on haldusorganiga, kel pädevus haldusmenetluseski sama nõue maksma panna ning ta peab olema suuteline haldusmenetluses tehtavaid otsuseid põhistama, siis on põhjendatud nõuda avalik-õigusliku nõudeavalduse puhul rangemaid reegleid materiaalsoigusliku aluse olemasolu osas. Tsiviilhagi puhul sellist nõuet ei kehti, seega on AVÕN-ile kehtestatud üks rangem nõue. Lisaks paiknevad avalik-õiguslikule nõudeavaldusele nõutavad materiaalsoiguslikud alused erinevates seadustes.

Kui maksuasjas on süüdistatavaks maksuvõlglane (maksukohustuslane, kes makse valesti deklareerib; haldusmenetluses on ta sellisel juhul maksuotsuse adressaat), siis tema suhtes on üldine nõude alusnorm MKS § 31 lg 1 p 1 ning intresside osas MKS § 31 lg 1 p 5 ja MKS § 115 lg 1, lisaks sätted konkreetsest vastavalt rikutud maksuseadusest (nt käibemaksu- või tulumaksuseadus). Kui süüdistatavaks maksukuriteos on ka muud isikud (nt juhatuse liige, kaasaaitaja või kihutaja; haldusmenetluses oleksid nad potentsiaalsed vastutusotsuse adressaadid), siis on nõude alusnormiks MKS § 31 lg 1 p 4 ja MKS § 41 lg 1. Juhatuse liikme osas ka MKS § 8 lg 1 ja § 40 lg 1.

Oma olemuselt on avalik-õiguslik nõudeavaldus riigi rahaline nõue, mistõttu erinevalt tsiviilhagist, ei ole võimalik avalik-õiguslik nõudeavaldusega esitada mittevaralise kahju hüvitamise nõuet, seda ei näe ette ka KrMS.

KrMS § 38¹ lg 1 ja 2 kohaselt võib avaliku-võimu kandja esitada kannatanuna nii tsiviilhagi kui ka avalik-õiguslik nõudeavalduse. KrMS § 38¹ lg 2 kohaselt võib avalik-õigusliku nõudeavalduse esitada haldusorgan, kes oleks õigustatud sama rahalise kohustuse kindlaks määrama haldusmenetluses. Avalik-õigusliku nõudeavalduse esitamine kriminaalmenetluses välistab sama nõude maksmapaneku muus menetluses, välja arvatud juhul, kui taotlus jäetakse kriminaalmenetluses läbi vaatamata.

KrMS § 38¹ lg 3 sätestab, et avalik-õiguslik nõudeavaldus esitatakse uurimisasutuse või prokuratuuri kaudu hiljemalt KrMS § 225 lg-s 1 sätestatud tähtajaks, s.t hiljemalt kümne päeva jooksul alates kohtueelse menetluse lõpuleviimisel ning KrMS §-st 224 tulenevalt

¹³⁸ Vabariigi Valitsuse 14.09.2015 algatatud kriminaalmenetluse seadustiku muutmise ja sellega seondult teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu seletuskiri (viide 69), lk 20.

kriminaaltoimiku tutvustamisest või kokkuleppemenetluse võimaliku kohaldamise puhul KrMS § 240 p 4 kohaselt mõistliku tähtaja jooksul.

Riigilõivuseaduse¹³⁹ § 22 lg 2 p 8 ja KrMS § 38¹ lg 4 kohaselt on Eesti Vabariik kannatanuna vabastatud avalik-õigusliku nõudeavalduse esitamisel riigilõivu tasumisest. Selline käsitus on analoogne tsiviilkohtumenetluse vastava regulatsiooniga, s.o TsMS § 145.

Lisaks on avalik-õigusliku nõudeavalduse menetlemisega seotud ka järgnevad normid. KrMS § 259 lg 3 kohaselt kutsutakse eelistungile kannatanu, kui eelistung korraldatakse KrMS § 262 lg 1 p 4¹ alusel avalik-õigusliku nõudeavalduse menetlusse võtmise otsustamiseks või selle läbivaatamise ettevalmistamiseks. KrMS § 260 lg 2 kohaselt võib kohus kannatanu eelistungile mitteilumisel jätta avalik-õiguslik nõudeavaldus määrusega läbi vaatamata ning reeglina eelistungi pidamist ei takista. KrMS § 296² lg 5 sätestab kannatanu õiguse võtta avalik-õiguslik nõudeavaldus tagasi kuni kohtuliku arutamise alguseni. Kannatanul on õigus esitada avalik-õigusliku nõudeavalduse lahendamiseks ka tõendeid, mis ei ole olulised süüküsimuse lahendamiseks KrMS § 296¹ alusel. KrMS § 299 lg 1 kohaselt saab kannatanu sõna ka kohtuvaidluses. Kannatanul kui KrMS § 17 lg 1 alusel kohtumenetluse poolel on KrMS § 318 lg-st 1 tulenev apellatsioonioigus.

2.3. Haldusmenetluses

Antud alapeatükk keskendub sellele, kuidas MTA enne avalik-õigusliku nõudeavalduse instituudi tekkimist maksuvõlad või maksukahju kindlaks tegemise protseduuri ning vastutuse määras. Vastavalt maksukorralduse seadusele tuli MTA-l läbi viia maksumenetlus. Kaasvastutajate suhtes viidi läbi vastutusmenetlus. Samas tuleb rõhutada, et maksumenetluse läbiviimine on võimalik ka praegu, tegemist on alternatiivse menetlusega väärteo- ja kriminaalmenetluse kõrval. Järgnevas alapeatükis kirjeldataksegi maksumenetluse instituuti.

Maksumenetlus on maksuhalduri poolt läbi viidav haldusmenetluse eriliik, mille eesmärk on kas maksumaksja esitatud maksuarvutuste õigsuse kontrollimine, tasumisele kuuluva maksusumma määramine või maksuvõla sissenõudmine. Maksumenetlus koosneb neljast etapist:

- 1) asjaolude tuvastamine ehk tuvastusmenetlus – maksu määramiseks vajalike asjaolude tuvastamine nt maksudeklaratsiooni esitamise teel või maksuhalduri poolt tõendite kogumise kaudu;

¹³⁹ Riigilõivuseadus. – RT I, 07.03.2018, 3.

- 2) maksu arvutamine või määramine ehk otsustusmenetlus – maksusumma määramine või maksumaksja näidatud maksusumma kinnitamine, otsustus väljendub haldusakti või reaaltoiminguna (sh vaikimisi maksu määramine);
- 3) kohustuse täitmine või sissenõudmine ehk sooritusmenetlus – määratus kohustuse vabatahtlik või sundkorras täitmine;
- 4) uuendus- ehk vaidemenetlus – lahendatud maksuasja teistkordne läbivaatamine, mis võib toimuda nii maksuhalduri kui maksumaksja algatusel. Kui maksukohustuslase arvutatud maksusumma osutus valeks, siis võib maksuhaldur määrata täiendavalt tasumisele kuuluva maksusumma maksuotsusega. Maksukohustuslane võib taotleda haldusakti muutmist või tühistamist kohtuväliselt või halduskohtus.¹⁴⁰

MKS § 43 kohaselt on maksumenetluse menetlusosalised taotleja, haldusakti adressaat, kolmas isik või kooskõlastust andev haldusorgan. Reeglina on enamikes maksuasjades menetlusosaline haldusakti adressaat (maksukohustuslane). Menetlusosalisel on nii aktiivseid (deklaratsiooni esitamine) kui ka passiivseid kohustusi (allumine revisjonile või maksuvõla sissenõudmisele).¹⁴¹ Praktikas on harv juhul, kui maksuasja haldusakt puudutab kolmandat isikut. Riigikohtu seisukoha järgi kaasatakse kolmas isik menetlusse siis, kui maksuhaldur soovib viidata tehingu tühisusele või omistada ühe isiku tulu või käivet teisele¹⁴² või juhul, kui maksuvaidlus puudutab pärandvara¹⁴³. Sarnaselt on ka haldusmenetluse seaduse¹⁴⁴ (*edaspidi HMS*) § 11 lg 1 p 3 järgi on kolmas isik haldusmenetluses menetlusosaline. Riigikohtu praktika¹⁴⁵ kohaselt on kolmanda isiku mõiste MKS-is eksitav, kuivõrd isik, kellelt teavet nõutakse, ei pruugi sellise nõude aluseks olevas maksumenetluses olla kolmas isik, vaid on üldjuhul menetlusväline isik. MKS § 61 ja 62 võimaldavad nõuda kolmandalt isikult üksnes teavet maksumenetluses vajalike asjaolude väljaselgitamiseks, teavet kogutakse menetlusosalise kohta ning kogutud teave ei puuduta teavet andnud isiku õigusi ega kohustusi. Kolmandake isikule tehtavaid korraldusi käsitatakse iseseisvate haldusaktidena ning teabe kogumise menetlust iseseisva abistava haldusmenetlusena. Seega saab kolmandale isikule tehtud korraldusi vaidlustada halduskohtus sõltumata maksumenetluse lõpptulemusest.¹⁴⁶

Maksumenetluses kehtib maksukohustuslase üldine kaasaaitamiskohustus (MKS § 56), st menetlusosaline on kohustatud koguma tõendeid ka koormavate haldusaktidega lõppevate

¹⁴⁰ L. Lehis. Maksuõigus, lk 104.

¹⁴¹ L. Lehis. Maksuõigus, lk 104-105.

¹⁴² RKHKo 3-3-1-63-06; RKHKo 3-3-1-67-09.

¹⁴³ RKHKo 3-3-1-25-07; RKHKo 3-3-1-58-09; RKHKo 3-3-1-79-11.

¹⁴⁴ Haldusmenetluse seadus. – RT I, 28.12.2017, 21.

¹⁴⁵ RKHKo 3-3-1-98-10; RKHKo 3-3-1-24-11.

¹⁴⁶ L. Lehis. Maksuõigus, lk 106.

haldusmenetluste puhul.¹⁴⁷ Maksumenetluse eesmärk on kindlustada maksutulude laekumine riigieelarvesse ja tagada avalike teenuste osutamiseks vajaliku finantseerimisbaasi olemasolu. Efektiivselt töötav maksusüsteem on oluline ühiskonna toimimise seisukohalt, mistõttu võib maksusüsteemi efektiivset toimimist pidada põhiseaduslikku järku väärtuseks.¹⁴⁸

Maksumenetlus on spetsiifilist laadi haldusmenetlus ning selle läbiviimisel on kohaldatavad kõik haldusmenetluse üldpõhimõtted. MKS-i ei ole toodud viiteid HMS-ile, vaid asjassepuutuvad sätted on lisatud MKS-i tervikuna, lisaks maksuõiguse spetsiifikast tulenevad vajalikud täpsustused ja erisätted. Kuivõrd haldusõigussuhte osaliste vahel valitseb subordinatsioonisuhe, tuleb haldusmenetluses pöörata erilist tähelepanu nõrgema poole ehk maksukohustuslase õiguste kaitsele.¹⁴⁹ MKS 1. ptk 2. jagu sätestab maksuhalduri põhikohustused. Riigikohus¹⁵⁰ on lisaks haldusmenetluse üldpõhimõtetele ja MKS-is sätestatud põhimõtetele leidnud, et maksumenetluses tuleks arvestada kõikide demokraatliku õigusriigi põhimõtetega, nt õigusnormide ühetaoline rakendamine, maksumaksja usalduse kaitse, hea halduse tava jms. Seega kehtivad maksumenetluses järgmised põhimõtted:

- 1) efektiivsus ja vormivabadus (MKS § 10 lg 3, HMS § 5), mille kohaselt peab maksuhaldur maksumenetlust läbi viima võimalikult lihtsalt, kiirelt ja efektiivselt ning vältima üleliigseid kulusi ja ebamugavusi, järgides haldusmenetluse üldpõhimõtteid ja tagades menetlusosaliste õiguste kaitse. Lisaks eeltoodule on maksuhalduril kaalutusõiguse alusel õigus valida sobiv menetluskord, kui seadus kindlat vormi ja korda ette ei näe. Vormivabaduse põhimõtte kohaselt võib maksuhaldur valida kaalutusõiguse alusel kontrolliobjektid, kuivõrd praktikas ei ole võimalik kontrollida kõiki maksukohustuslasi;
- 2) proportsionaalsus (MKS § 10 lg 3, HMS § 5 lg 2), mille kohaselt võib isikute õiguseid ja vabadusi piirata sellisel määral, mis on vajalik, kohane ja mõõdukas. Haldustoimingus valitud vahendid peavad olema vastavuses soovitud eesmärgiga. Menetluse läbiviimine ei tohi tekitada menetlusosalisele ja maksuhaldurile üleliigseid kulusi või ebameeldivusi ning ei rohi rakendada ülemäära sündi. Väikeste summade määramine ja sissenõudmine on ülemäära kulukas ja ebaefektiivne, mistõttu maksuhaldur loobub selliste summade määramisest ja sissenõudmisest;
- 3) uurimispõhimõte (MKS § 11, HMS § 6, HMKs § 16 lg 2), mille kohaselt menetluse läbiviija kogub omal algatusel asja õigeks otsustamiseks vajalikke tõendeid.

¹⁴⁷ L. Lehis. Maksuõigus, lk 106.

¹⁴⁸ Õiguskantsleri seisukoht 18.11.2013 nr 6-1/120082/1304853.

¹⁴⁹ L. Lehis. Maksuõigus, lk 107, 113.

¹⁵⁰ RKHKo 3-3-1-26-02; RKHKo 3-3-1-30-04.

Maksuhaldur on maksude tasumise õigsuse kontrollimisel ja maksusumma määramisel kohustatud arvestama kõiki asjas tähtsust omavaid asjaolusid, sh maksukohustust vähendavaid asjaolusid. Uurimispõhimõtte kaitseb nõrgemat poolt ehk maksumaksjat, kuna menetluse läbiviija on menetluse tulemusest otseselt huvitatud. Maksuhaldur peab kaitsma nii riigi huve ehk tagama võimalikult suure maksulaekumise, kuid ka ausa menetluse ja poolte võrdsust. Selliste vastandlike funktsioonide täitmine on sageli võimatu, seetõttu on maksumaksjale tagatud kohtulik õiguste kaitse kõikides menetluse faasides. Uurimispõhimõtte ei ole absoluutne, kuna maksumaksja peab täitma kaasaaitamiskohustust;

- 4) kaalutusõigus (MKS § 12; HMS § 5) annab maksuhaldurile volituse kaaluda abinõu kohaldamist või erinevate abinõude vahel valimist. Maksuhaldur peab kaalutusõiguse rakendamisel haldusakti põhjalikult motiveerima ning arvestama ka proportsionaalsuse ja võrdse kohtlemise printsiipi. Kaalutusõiguse alusel antud haldusakti vaidlustamise korral kontrollib kohus kaalutusõiguse rakendamise õigsust ning kaalutusvea korral teeb maksuhaldurile ülesandeks asi uuesti läbi vaadata, mitte ei kohusta tegema teatud toimingut;
- 5) maksukohustuslase ärakuulamine (MKS § 13; HMS § 40) hõlmab endas maksukohustuslase õigust esitada maksuhaldurile enne tema õigusi puudutava haldusakti andmist oma arvamuse või vastuväite esitamist;
- 6) teabe andmine maksukohustuslasele (MKS § 14; HMS § 36) hõlmab endas maksuhalduri poolt antavat teavet tasumisele kuuluvate maksude, maksusumma arvutamise korra ja määramise aluste kohta ning lisaks ka selgitusi maksudeklaratsiooni täitmise kohta. Maksukohustuslasel on õigus tutvuda kohutud andmetega ning teha nendest koopiaid või väljavõtteid, kui see ei ohusta tõe väljaselgitamist kriminaalmenetluses;
- 7) maksusaladuse kaitse (MKS § 26-30) peab tagama teatud usaldusliku sideme olemasolu maksukohustuslase ja maksuhalduri vahel, vastasel juhul oleks maksude tasumise õigsuse kontrollimine oluliselt raskendatud ning ettevõtja on huvitatud, et vastav informatsioon ei jõuaks tema konkurentideni.¹⁵¹ Maksusaladuse mõiste hõlmab informatsiooni, mis saab maksuhaldurile maksude kogumise ja maksumenetluse käigus teatavaks ja mida maksukohustuslane üldreeglina kolmandatele isikutele ei avaldaks.¹⁵²

¹⁵¹ L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid (viide 130), lk 31.

¹⁵² K. Lind. Maksusaladus kehtivas õiguses. *Juridica* 2009/VII, lk 455.

Maksumenetluse eripära võrreldes haldusmenetlusega seisneb selles, et maksumenetlus viiakse enamikul juhul läbi maksuhalduri algatusel ja menetlus lõpeb maksumaksja jaoks koormava haldusakti andmisega. Lisaks toimub tihti ka nn abistavaid menetlusi, mille eesmärgiks on hankida teatud liiki tõendeid ning menetlusosalise suhtes maksu määramist ei toimu.¹⁵³

MKS § 47 kohaselt toimub suhtlus maksukohustuslase ja maksuhalduri vahel üldreeglina eesti keeles. MKS § 47 lg 2 sätestab võimaluse kaasata maksumenetlusse tõlk nii menetlusosalise, tema taotlusel või taotluseta maksuhaldur, kui viimane peab seda vajalikuks. MKS § 47 lg 3 kohaselt katab tõlgi kaasamise kulud tõlgi kaasamist taotlenud isik, kui seaduse või määrusega ei ole sätestatud teisiti või kui maksuhaldur ei otsusta teisiti. Siinkohal peab maksuhaldur lähtuma efektiivsuse ja vormivabaduse ning proportsionaalsuse põhimõtetest ning arvestama Eesti elanikkonna rahvuslikku struktuuri ja maksuhalduri ametnike keeleoskust.¹⁵⁴

MKS § 48 sätestab õiguse kasutada lepingulist esindajat, mille puhul juhendatakse tsiviilseadustiku üldosa seaduse vastavatest sätetest. Alates 01.04.2017 ei tohi maksukohustuslane kasutada maksumenetluses esindajana isikut, kes on enne teenistusest vabastamist samas või sellega seonduvad maksumenetluses esindanud maksuhaldurit. MKS § 48 lg 2 kohaselt võib esindaja esindatava nimel osaleda kõigis menetlustoimingutes, v.a kui seadusest või toimingu olemusest tulenevalt on vajalik esindatava isiklik osavõtt. MKS § 48 lg 3 sätestab, et esindaja peab maksuhalduri nõudmisel, samuti seadusega sätestatud juhtudel esitama volitust tõendava dokumendi. Sama lõike teise lause kohaselt advokaadi puhul esindusõiguse olemasolu eeldatakse ning põhjendatud juhul võib maksuhaldur nõuda volikirja esitamist. MKS § 48 lg 4 kohaselt võib kasutada menetlustoimingutel ka nõustajat¹⁵⁵, kellel ei pea olema volitust tõendavat dokumenti ning kelle ütlused ja taotlused loetakse menetlusosalise poolt öelduks ning esitatuks, välja arvatud juhul, kui menetlusosaline nendele kohe vastu vaidleb.

Selleks, et tagada haldusmenetluse aus ja erapooletu läbiviimine ning maksukohustuslase õiguste efektiivne kaitse, näeb MKS § 49 lg 1 ette võimaluse taandada menetlust läbiviiv või menetluses osalev ametnik. Maksuhalduri ametnik ei või asja menetleda, kui ta on asjas menetlusosaline või menetlusosalise esindaja, nende sugulane, hõimlane või perekonnaliige, kui ta on isiklikult huvitatud asja lahendist või tekitavad muud asjaolud kahtlust tema erapooletuses. Samadel alustel on võimalik taandada ka ekspert MKS § 68 lg 2 kohaselt.

¹⁵³ L. Lehis. Maksuõigus, lk 114.

¹⁵⁴ L. Lehis. Maksuõigus, lk 114.

¹⁵⁵ Seaduse tekstis on nõustaja nimetatud „esindajaks“, kuivõrd MKS-i vastuvõtmisel tsiviilkohtumenetluses nõustaja instituuti ei eksisteerinud (TsMS § 228).

MKS § 59 lg 2 annab maksuhaldurile õiguse kontrollida maksude arvutamise ja tasumist õigsust kahel viisil:

- a) üksikjuhtumi kontrolli korras või
- b) üldkontrolliks ehk revisjoniks.¹⁵⁶

Kui kontrolli tulemusena selgub, et maksudeklaratsioonis esitatud andmete alusel arvatud makssumma ei olnud õige, võib maksuhaldur maksuotsusega määrata täiendavalt tasumisele kuuluva summa.¹⁵⁷

Reeglina vastutab maksuvõla eest maksukohustuslane ise, mitte tema juhatuse liikmed, kes on äriühingu suhtes käsitletavad kolmanda isikuna. Juhatuse liikmetelt saab maksuvõlga sisse nõuda vastutusotsusega haldusmenetluses.¹⁵⁸

Maksuotsuse eriliik on vastutusotsus, mis tehakse MKS § 96 alusel maksuvõla sissenõudmiseks kolmandalt isikult, kes seaduse alusel vastutab maksumaksja või maksu kinnipidaja kohustuste täitmise eest. Vastutusotsus reguleerib kolmanda isiku vastutust võõra maksukohustuse eest.¹⁵⁹

MKS § 32 järgi on maksuvõlg maksukorralduses seaduse tähenduses maksukohustuslase poolt tähtpäevaks tasumata jäetud maksusumma, tähtpäevaks tasumata jäetud maksusummalt arvestatud intress ning tollivõlast tulenev tähtpäevaks tasumata maksusumma ja sellelt arvestatud intress.

Vastutusmenetluse algatamiseks juriidilise isiku juhatuse liikme suhtes on reeglina vajalik juriidilisele isikule tehtud maksuotsuse olemasolu, kuid piisab ka maksuvõlga sisaldavast maksudeklaratsioonist.¹⁶⁰

Juriidilise isiku juhatuse liikmele vastutusotsuse koostamiseks on kolm eeldust:

- 1) juriidilise isiku seaduslik esindaja on rikkunud MKS-ist tulenevate rahaliste ja mitterahaliste kohustuste tähtaegse ja täieliku täitmise kohustust (MKS § 8 lg 1);
- 2) juriidilise isiku seaduslik esindaja, tegevjuht või vara valitseja on eelnimetatud kohustust rikkunud tahtlikult või raske hooletusega (MKS § 40 lg 1);
- 3) tekkinud on maksuvõlg (MKS § 96 lg 1).¹⁶¹

¹⁵⁶ L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid (viide 130), lk 44.

¹⁵⁷ L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid (viide 130), lk 49.

¹⁵⁸ K. Lorents. Kahjunõue hagimenetluses või maksunõue maksmenetluses? – Maksumaksja, 2013, nr 8, lk 20-22. Kättesaadav arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1571> (16.04.2018).

¹⁵⁹ L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid (viide 130), lk 42.

¹⁶⁰ A. Tubin. Vastutusotsus ja selle koostamise eeldused. – Maksumaksja, 2014, nr 5, lk 26-28. Kättesaadav arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1707> (15.04.2018).

¹⁶¹ RKKKo 3-3-1-37-13 p 12.

Vastutuskohustuse protsessi käivitab reeglina maksuotsus, kuid selleks võib olla ka maksuvõlga sisaldav maksudeklaratsioon.¹⁶²

Vastutuskohustuse aktsessoorsuse tõttu on vastutusotsuse tegemist välistavaks asjaoluks järgmised asjaolud tulenevalt MKS § 96 lg-st 6:

- a) maksuvõlga ei ole tekkinud;
- b) maksuvõla sissenõudmine on aegunud;
- c) maksuvõlg on kustutatud.

MKS § 100 lg 1 järgi ei määrata maksu ja ei väljastata maksuotsust, kui maksusumma on väiksem kui 10 eurot. Sama sätte lõige 2 kohaselt on maksuhalduril õigus jätta maksusumma määramata või sisse nõudmata, kui ta on kindlaks teinud, et määramise ja sissenõudmisega seotud kulud ületavad maksusumma või maksusumma sissenõudmine on maksukohustuslase maksevõimetuse tõttu lootusetu ning maksuhaldur ei pea pankrotiavalduse esitamist otstarbekaks. MKS § 128 lg 8 kohaselt on maksuhalduril õigus loobuda sundtäitmisest, kui sundtäitmisega seotud kulud ületavad sissenõutava summa või summa sissenõudmine on maksukohustuslase maksejõuetuse tõttu lootusetu ning pankrotiavalduse esitamine ei ole otstarbekas. Selliste sätete lisamine on põhjendatud majanduslike kaalutlustega, st ei ole otstarbekas läbi viia menetlust, mille tulemuslikkuse osas on suur kahtlus või mille kulud on ebaproportsionaalselt suured võrreldes laekuva summaga ja mis kulutab asjatult riigi vahendeid. Maksu määramisega seotud kulude hindamiseks tuleb esmalt läbi viia maksumenetluse ulatuses, mis võimaldab hinnata potentsiaalselt määratava maksusumma suurust ning hilisemaid kulusid.¹⁶³

¹⁶² K. Lorents & V. Lopman. Vastutusotsus. Äriühingu juhatuse liikme maksuõiguslik vastutus äriühingu maksuvõla eest. *Juridica* 2013/II, lk 119.

¹⁶³ K. Kübard & K. Ambrozevits. Maksuhalduri diskretsiooniõigus versus riigiabi. *Juridica* 2017/IV, lk 235.

3. PROBLEEMID PRAKTIKAS

Käesolev peatükk toob välja avalik-õigusliku nõudeavalduse instituudi rakendamisel üles kerkinud või üles kerkida võivad probleemid. Potentsiaalsed üles kerkida võivad probleemid tulenevad seaduse erinevast tõlgendamisest.

3.1. Maksuotsuse ning avalik-õigusliku nõudeavalduse vahetegu

Esmalt tuleb eristada maksuotsust ning avalik-õiguslikku nõudeavaldust. MKS § 95 lg 2 kohaselt on maksuotsus haldusakt, mis peab vastama MKS § 46 sätestatud nõuetele. MKS § 46 lg 1 kohaselt kohaldatakse maksuhalduri haldusakti andmisel haldusmenetluse seaduses sätestatust, kui MKS ei ole ette nähtud teisiti. MKS § 46 lg 3 kohaselt peavad maksuhalduri haldusaktis sisalduma järgnevad elemendid:

- 1) maksuhalduri nimetus ja aadress;
- 2) haldusakti koostanud ametniku ees- ja perekonnanimi ning ametikoht;
- 3) haldusakti andmise kuupäev;
- 4) haldusakti adressaadi nimi ja aadress;
- 5) haldusakti andmise faktiline ja õiguslik alus;
- 6) haldusaktiga tehtav ettekirjutus või haldusakti andja otsustus;
- 7) haldusakti täitmine tähtaeg ning
- 8) muud seadusega sätestatud andmed, nt viide haldusakti vaidlustamise võimaluste, tähtaja, korra ja koha, sanktsioonide ning muude tagajärgede kohta.

Kui võrrelda maksuhalduri maksuotsusele kui haldusaktile esitatavaid nõudeid avalik-õiguslikule nõudeavaldusele esitatud sisunõuetega KrMS § 154² kohaselt, on tegemist sarnaste sätetega. KrMS § 38¹ lg 2 ls 2 sätestab, et avalik-õigusliku nõudeavalduse võib esitada haldusorgan, kes oleks õigustatud sama rahalise kohustuse kindlaks määrama haldusmenetluses. Eeltoodust tulenevalt on iseenesestmõistetav, et sisulised nõuded nii AVÕN-ile kui ka maksuotsusele on sarnased. See aga ei muuda AVÕN-i haldusaktiks ega maksuotsuseks.

AVÕN alusel saab kohtuotsusega süüdimõistetult isikult (sh kaasaaitajatelt) nõuda sisse tekitatud maksuvõlga. Maksukuritegudes kasutatakse reeglina mitmeid äriühinguid ja isikuid. Maksuotsust kaasaaitajate vastu esitada aga ei saa. Varasemalt pidi maksuhaldur tegema aga kolmandate isikute suhtes MKS § 96 alusel vastutusotsuse. MKS § 96 lg 1 näeb ette maksuhalduri kohustuse vastutusotsuse tegemise maksuvõla sissenõudmiseks kolmandalt

isikult, kes seaduse alusel vastutab maksumaksja või maksu kinnipidaja kohustuste täitmise eest. Vastutusotsusele kohaldatakse MKS § 96 lg 2 kohaselt maksuotsuse kohta sätestatud. Seega sarnaneb vastutusotsus maksusumma määramise otsuse ehk maksuotsusega, kuid vastutusotsuses tuleb märkida ka vastutuse alus MKS § 96 lg 3 kohaselt. Kui vastutuse korras sissenõutav maksusumma on määratud maksukohustuslasele maksuotsuse alusel, tuleb vastutusotsusele lisada maksuotsuse ärakiri. Vastutusotsuse adressaat saab maksuotsust kohtus vaidlustada.¹⁶⁴

Kolmanda isiku vastutus on üldjuhul aktseessoorne, st et vastutusotsusega saab sisse nõuda vaid kehtivat maksuvõlga.¹⁶⁵ Seda sätestab ka MKS § 96 lg 6. Vastutusotsuse aegumisele kehtib MKS § 98 lg-s 1 toodud üldregulatsioon, s.o määramise korral kolmeaastane aegumistähtaeg ning maksusumma tahtliku tasumata või kinni pidamata jätmise korral viis aastat. Riigikohtu seisukoha järgi¹⁶⁶ rakendub MKS §-s 99 sätestatud aegumise peatumise alused ka vastutusotsuse tegemisele. Riigikohus on leidnud, et kolmanda isiku vastutus lõpeb koos põhivõlgniku õigusvõime lõppemisega, kuna MKS § 31 lg 3 p 6 kohaselt on juriidilise isiku õigusvõime lõppemine maksukohustuse lõppemise alus. Seega juriidilise isiku registrist kustutamise tagajärjel lõppevad ka juriidilise isiku õigused ja kohustused, sh ka maksukohustused. Kehtima jäävad vaid eraõiguse sätete alusel antud mitteaktsesoorsed tagatised, kuid kolmanda isiku (juhatuse liikme) vastutus äriühingu maksuvõla eest on aktseessoorne tagatis. Maksuhaldur saab võtta vastutusele kolmandat isikut vaid enne juriidilise isiku õigusvõime lõppemist. Kolleegium leidis, et nende seisukohta kinnitab ka MKS § 114 lg 1, mille kohaselt kui juriidilise isiku lõppemise hetkel ei ole kolmandale isikule vastutusotsust tehtud, on maksukohustuse täitmine võimatu ning maksuvõlg tuleb tunnistada lootusetuks ja maha kanda.¹⁶⁷

Eeltoodust tulenevalt ning võttes arvesse KrMS § 38¹ lg 2 ls 2 sätestatud, mille kohaselt võib avalik-õigusliku nõudeavalduse esitada haldusorgan, kes oleks õigustatud sama rahalise kohustuse kindlaks määrama haldusmenetluses, ei saa AVÕN-i esitada, kui isiku suhtes ei saa teha vastutus- või maksuotsust.

MKS § 41 lg 1 sätestab solidaarse vastutuse maksuvõla eest isikule, kes on süüdi mõistetud karistusseadustikus sätestatud maksualase kuriteo toimepanemise eest. Sama sätte lõige 3 kohaselt solidaarne vastutus ei lõpe maksukohustuse lõppemisega, kui pärast maksukohustuse

¹⁶⁴ RKHKo 3-3-1-23-12 p 25.

¹⁶⁵ L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid (viide 130), lk 30.

¹⁶⁶ RKHKo 3-3-1-24-14 p 11.1.3.

¹⁶⁷ RKHKo 3-3-1-75-09 p 11; RKHKo 3-15-2813 (3-3-1-40-17) p 14.1.

lõppemist on võimalik maksuvõlg sisse nõuda tsiviilhagi esitamise teel. Maksukohustus lõpeb MKS § 31 lg 3 kohaselt üldjuhul täitmisega, kui ka aegumise, kustutamise või isiku lõppemisega (juriidilise isiku puhul likvideerimisega). Seega, olenemata AVÕN esitamise võimatusest, saab MTA siiski esitada tsiviilhagi, aga seda vaid eelnimetatud tingimuste esinemise korral.

Tsiviilhagi kannab kriminaalmenetluses sarnast funktsiooni, mis hagi tsiviilkohtumenetluses. Mõlema menetlusedokumendi eesmärk on määrata kindlaks algatatava õigusvaidluse menetluse, sh tõendamisesemesse kuuluvate asjaolude ring.¹⁶⁸ Seda funktsiooni saab tsiviilhagi täita vaid juhul, kui seal on kajastatud kõik andmed, mille alusel on võimalik kahtlustataval hinnata, millist kahju ja millistel asjaoludel tema käest nõutakse. Analoogia korras on võimalik sellist tõlgendust rakendada ka AVÕN funktsiooni selgitamiseks.

Teisalt, tulenevalt tsiviilhagi puutumusest kriminaalmenetlusesemega täidab tsiviilhagi sarnast rolli, mis süüdistusakt. Mõlemad menetlusedokumendid käivitavad õigusvaidluse, mille tõendamiseseme asjaolude aluseks olevad faktilised asjaolud peavad olulises osas kattuma. Erinevalt kriminaalasja lahendades ei kohalda kohus tsiviilhagi lahendades karistusõigust, vaid tsiviilõiguse norme, mille materiaalõigus tuleb võlaõigusest. Seetõttu saab kriminaalmenetluses esitatava tsiviilhagi esemeks olla igasugune tsiviilõiguslik nõue, mis on vahetult suunatud kuriteo tunnustele vastava teoga rikutud hüveolukorra taastamisele.¹⁶⁹ Avalik-õigusliku nõudeavalduse esemeks on avalik-õiguslik rahaline kohustus, mille tekkimise aluseks olevad faktilised asjaolud kattuvad menetletava kuriteo tehiooludega.

Kokkuvõtvalt saab järeldada, et süüdistatava süüküsimuse ja tema vastu suunatud tsiviilnõude lahendamine sama menetluse raames on põhjendatud juhul, kui kahel õigusvaidlusel on piisav ühisosa. Selline ühisosa saab eksisteerida kannatanu nõude faktilise aluse ja kriminaalmenetluse esemeks oleva teo vahel. Olukord, millal saab seda ühisosa piisavaks lugeda, on aga fakti küsimus, millele selgepiirilisi kriteeriumeid anda ei õnnestu. Ei ole mõistlik nõuda kannatanu nõude faktilise aluse ja kriminaalmenetluse eseme täiemahulist kattumist, sest see piiraks oluliselt tsiviilnõude esitamist kriminaalmenetluses.¹⁷⁰

Eeltoodust tulenevalt on kriminaalmenetlusliku tsiviilhagi peamine eesmärk vältida materiaalset (sageli ka moraalset, kuid MTA puhul mitte) lisakoormust, mida menetlusosalised

¹⁶⁸ RKKKo 3-1-1-79-09, p 10.

¹⁶⁹ RKKKo 3-1-1-3-10, p 24.

¹⁷⁰ J. Sarv. Haginõuded kriminaalmenetluses. (viide 110), lk 373.

ja riik kannavad, kui kriminaalmenetluses käsitletavate asjaolude tsiviilõiguslike järelduste kindlaks määramiseks on vaja toimetada veel eraldi menetlus.¹⁷¹

3.2. Kohtuotsuse vormistamine

Esmalt märgib magistr töö autor, et tulenevalt KrMS § 306 lg 1 p-st 11 ja 12, peab kohus lahendama kohtuotsuse tegemisel küsimuse avalik-õigusliku nõudeavalduse rahuldamise osas ning otsustama meetmete rakendandamise avalik-õigusliku nõudeavalduse, konfiskeerimise või selle asendamise tagamiseks. KrMS § 310 lg 1 sätestab, et süüdimõistva kohtuotsusega rahuldab kohus avalik-õigusliku nõudeavalduse täielikult või osaliselt või jätab selle rahuldamata või läbi vaatamata. Sama sätte teise lõike kohaselt jätab kohus õigeksmõistva kohtuotsuse või kriminaalmenetluse lõpetamisega avalik-õigusliku nõudeavalduse läbi vaatamata. Lisaks KrMS § 314 p-st 4 tuleneb, et õigeksmõistva kohtuotsuse resolutiivosas esitatakse avalik-õigusliku nõudeavalduse tagamise meetmete tühistamine. KrMS § 312 p 8 kohaselt esitatakse kohtuotsuse põhiosas avalik-õigusliku nõudeavalduse kohta tehtud otsus. KrMS § 313 lg 1 p 10 kohaselt esitab kohus süüdimõistva kohtuotsuse resolutiivosas otsuse avalik-õigusliku nõudeavalduse lahendamise kohta ning meetmed selle tagamiseks. KrMS § 38¹ lg 2 lauses on kasutatud sõnastust: „Avaliku võimu kandja võib ... esitada ... avalik-õigusliku nõudeavalduse ... avalik-õigusliku rahalise kohustuse kindlaksmääramiseks, “. Eeltoodust järeldub, et kohtunikul lasub kohustus määrata kindlaks süüdimõistvas kohtuotsuses maksusüüteo puhul maksukohustus ning kaasvastutajate olemasolu puhul ka solidaarsus MKS § 41 lg 1 ja 2 kohaselt.

KrMS § 408 lg 1 sätestab, et kohtuotsus jõustub, kui seda ei saa enam vaidlustada muul viisil kui teistmismenetluses. KrMS § 410 lg 1 kohaselt pööratakse kohtuotsus täitmisele, kui see on jõustunud ja seaduses ei ole sätestatud teisiti. KrMS § 411 lg 1 järgi pöörab esimese astme kohtu jõustunud kohtuotsuse täitmisele kohtulahendi teinud maakohus. Sama sätte teise lõike kohaselt apellatsiooni- ja kassatsioonikohtu jõustunud kohtuotsuse ja -määruse pöörab täitmisele samas kriminaalasjas esmakordselt kohtulahendi teinud maakohus. Sama sätte kolmas lõige nendib, et rahalise karistuse pöörab täitmisele valdkonna eest vastutava ministri käskkirjaga määratus astutus. Rahaline karistus pööratakse täitmisele ühe kuu möödumisel kohtuotsuse jõustumisest tulenevalt KrMS § 412 lg-st 3. KrMS § 412 lg 1 alusel pööratakse õigeksmõistev või süüdistatava karistusest vabastav kohtuotsus viivitamata täitmisele pärast otsuse resolutiivosa kuulutamist ning et vahistatud süüdistatav vabastatakse vahi alt

¹⁷¹ Samas, lk 366.

istungisaalis. KrMS § 412 lg 2 järgi pööratakse süüdimõistev kohtuotsus täitmisele selle jõustumisest või kriminaalasja apellatsiooni- või kassatsioonikohtust tagastamisest alates kolme päeva jooksul.

MKS 13. peatükk reguleerib maksuvõla sundtäitmist. AVÕN instituudi loomisega tuli täiendada ka MKS § 128 lg-t 4 p-ga 3, et kohtuotsusega rahuldatud AVÕN osas oleks võimalik kohaldada sundtäitmist. Vastasel korral oleks kohtuotsusega väljamõistetud nõude sissenõudmine keerulisem kui Maksu- ja Tolliameti haldusaktiga tuvastatud maksunõude puhul.¹⁷²

Kolleegium selgitab täiendavalt, et formaliseerituse printsiibist tulenevalt saab sundkorras täita üksnes selget lahendit. Riigikohus on mitmes oma lahendis leidnud, et kohtuotsuse resolutsioon peab TsMS § 442 lg 5 teise lause järgi olema selgelt arusaadav ja täidetav ka muu otsuse tekstita.¹⁷³

Seega, et kohtulahendit oleks võimalik ka praktikas (sund)täita, ei piisa kohtulahendis sedastamast, et „rahuldada avalik-õiguslik nõudeavaldus“, st nõuet ei mõisteta välja ühe summana, vaid iga perioodi eest eraldi. Süüdimõistva kohtuotsuse resolutiivosa võiks välja näha näiteks selline:

„Määrata kindlaks ja mõista välja X käibemaksukohustus perioodi detsember 2017 kuni veebruar 2018 osas kokku summas 95 000 eurot alljärgnevalt:

- suurendada perioodi detsember 2017 tasumisele kuuluvad käibemaksu summas 18 000 eurot;
- suurendada perioodi jaanuar 2018 tasumisele kuuluvat käibemaksu summas 54 000 eurot;
- suurendada perioodi veebruar 2018 tasumisele kuuluvat käibemaksu summas 23 000 eurot.“

Sellise sõnastuse puhul võib tekkida küsimus, kas kohus võib maksu „määrata“. Riiklike maksude arvestamine on Maksu- ja Tolliameti pädevuses¹⁷⁴. Kui Maksu- ja Tolliamet on oma avalik-õiguslikus nõudeavalduses palunud „määrata kindlaks“, siis kohus sellise sõnastuse järgi selle maksukohustuse ka kindlaks määrab. Kohtuotsuses ei piisa ühelauselisest sõnastusest, kus

¹⁷² Vabariigi Valitsuse 14.09.2015 algatatud kriminaalmenetluse seadustiku muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu seletuskiri (viide 69), lk 42.

¹⁷³ RKTKo 3-2-1-132-07 p 11. Tsiviilkolleegiumi seisukohast tuleks lähtuda ka kriminaalmenetluses tehtava kohtuotsuse korral.

¹⁷⁴ Maksu- ja Tolliameti põhimäärus § 7 p 1. – RT I, 26.01.2018, 3.

kohus rahuldab avalik-õigusliku nõudeavalduse, kuivõrd kohtuotsuse resolutsiooniosa peab olema täidetav ilma muu täiendava tekstita. Arvestades maksusüütegude iseloomu, on reeglina tegemist pika perioodi vältel toimepandud kuritegudega, mistõttu võiks iga perioodi maksunõuded koos maksuliikidega koormata kohtuotsuse resolutsiooni. Juhul, kui kohtuotsuses tuleb tuua maksunõuded maksuliikide ja perioodide kaupa eraldi, tekib ühest küljest küsimus selles, kas resolutsioon võib viidata AVÕN-is sätestatud arvestusele, et mitte koormata kohtuotsuse resolutsiooni. Samuti on ka selline lahendus problemaatiline, kuivõrd kohus mõistab õigust ning motiveerib koosseisu täitmist. Juhul, kui kohus leiab, et mingi perioodi vältel ei ole maksukuritegu toime pandud, ei saa otsuse resolutsioonis viidata AVÕN-i arvestusele, kuivõrd viimane sisaldab kõiki perioode ning kohus AVÕN-i omaalgatuslikult muuta ei saa. Kuivõrd AVÕN-ile kehtivad ka HKMS 26. peatüki reeglid, siis HKMS § 263 lg 2 kohaselt ei saa kohus teha ettekirjutust toimingute tegemise uueks otsustamiseks ega väljamaksmisele kuuluva rahasumma kindlaksmääramiseks. Seega ka HKMS ei anna kohtule õigust AVÕNi muuta. Seega oleks õige panna otsuse resolutsiooni perioodide kaupa avalik-õiguslikus nõudeavalduses taotletud maksunõuded, millega kohus nõustub. Juhul, kui mõni periood ei leia tõendamist, siis selles osas jääb avalik-õiguslik nõudeavaldus rahuldamata

Maksusüüteo puhul peab kohus oma otsuse resolutiivosas välja tooma nii maksuliigi, maksuperioodi ja summa. MKS § 115 lg 1 sätestab, et kui maksukohustuslane ei ole tasunud maksu seadusega sätestatud tähtpäevaks, on ta kohustatud arvestama ja tasuma tähtpäevaks tasumata maksusummalt intressi. Intressi arvestatakse alates päevast, mis järgneb päevale, mil maksu tasumine seaduse järgi pidi toimuma, kuni tasumise või tasaarvestamise päevani, viimane kaasa arvatud. MKS § 117 lg 1 kohaselt tuleb tähtpäevaks tasumata maksusummalt arvestada ja tasuda intressi 0,06% päevas. Seega tuleb lisaks põhivõlale välja mõista ka intressid. Kohtuotsuses ei saa välja tuua konkreetset intressisummat, vaid intress mõistetakse välja kuni tasumiseni. MKS § 119 lg 1 p 5 kohaselt on intressi maksimaalne suurus piiratud maksunõude enda summaga. Samuti tuleb siinkohal märkida, et Eestis kehtestatud maksuintressi määr on teiste riikidega võrreldes olulisem kõrgem ning seda tajutakse ka maksumaksjate poolt ülemäärasena¹⁷⁵.

¹⁷⁵ J. Jõgi & K. Uibo. Maksuintressi kohane määr. *Juridica* 2017/IV, lk 231.

3.3. Vara arestimine ning intressiarvestus

Eeltoodust kerkib esile aga järgmine praktikas esinev probleem seoses vara arestimise ja intressiarvestuse (mitte)peatumisega.

Maksupettustes kasutatakse enamasti suuremahulisi skeeme ning kriminaalasja realiseerimisel ehk menetluse avalikuks saamisel kahtlustatavate jaoks, toimub kõrvuti läbiotsimistega, kahtlustatavate ja kolmandate isikute vara arestimine. Vara arestitakse erinevate nõuete tagamiseks. Praktikas on tavaline, et Maksu- ja Tolliameti juriidiline osakond esitab kriminaalasja realiseerimise eelselt esialgse avalik-õigusliku nõudeavalduse ning selle tagamiseks arestitakse kahtlustatavate vara. Samuti on kahtlustatavate vara arest võimalik tsiviilhagi tagamiseks, kui esineb olukord, mil Maksu- ja Tolliamet esitab kriminaalasjas tsiviilhagi. Lisaks on võimalik konfiskeerimisaluste esinemisel arestida kahtlustatavate ja kolmandate isikute vara konfiskeerimise või konfiskeerimise asendamise tagamiseks. Arestitakse nii vallas- kui kinnisvara.

Kui kahtlustatav on maksusüüteo toimepanemise tulemusel saanud vara (näiteks suurendanud alusetult valeandmeid esitades tagastusnõuet, mille tulemusena saab alusetu tagastuse või kui on maksukuriteole kaasaaitamise eest saanud nõu teenustasu), siis saab selle süüteoga saadud vara temalt KarS § 83¹ alusel konfiskeerimise tagamiseks arestida. KarS § 389¹ lg 4 võimaldab sama paragrahvi lõikes 2 sätestatud kuriteo eest (tagastusnõude suurendamine eriti suurele kahjule vastava summa võrra) kuriteoga saadud vara laiendatud konfiskeerimist vastavalt KarS §-s 83² sätestatule. Juhul, kui KarS § 83¹ või 83² alusel konfiskeerimisele kuuluv vara on üle antud kolmandale isikule (näiteks kingitusena või kokkulepitult võõrandatud talle konfiskeerimise vältimiseks), siis on võimalik see vara arestida kolmandale isikule üle antud konfiskeerimisele kuuluva varana KarS § 83¹ lg 2 p 1 ja 2 ning § 83² lg 2 p 1 ja 2 alusel. Kui süüteoga saadud vara on ära raisatud või ei ole selle äravõtmine mingil muul põhjusel võimalik (nt on süüteoga saadud vara segunenud pangakontol legaalsel teel saadud rahaga), siis on võimalik arestimine konfiskeerimise asendamise tagamiseks.

Sageli arestitakse kahtlustatavate pangakontod või läbiotsimisel leitud sularaha KrMS § 142 alusel. Pangakonto arestimise korral konfiskeerimise tagamiseks on edasises kohtumenetluses konfiskeerimisobjektiks võlaõiguslik nõue arvelduslepingust ehk kontoomaniku nõue kontopidaja vastu ehk pangakontol olev raha. Konfiskeerimise objekt peab kuuluma konfiskeerimisotsustuse adressaadile ehk süüteo toimepanijale või kolmandale isikule, kelle

suhtes menetleja konfiskeerimisotsustuse teeb.¹⁷⁶ Pangakontol olevat raha saab konfiskeerida üksnes kontoomanikult.¹⁷⁷

KarS § 389¹ sätestatud maksukuriteo puhul on KarS § 83¹ lg 1 mõttes kuriteoga saadud vara:

- a) tagastusnõude puhul riigilt väljapetetur summa;
- b) kuriteo toimepanemise eest saadud tasu (kuritegeliku ühenduse liikmete puhul);
- c) äriühingul maksukuriteole kaasaaitamise eest saadud tasu (puhverettevõtete puhul).¹⁷⁸

Riigikohus on aga sedastanud, et maksukohustuse vähendamise puhul kriminaaltulu ei teki, kuivõrd maksukohustuslase poolt deklareerimiskohustuse rikkumisega riigi maksunõude olemasolu ega suurust ei mõjutata ning tegeliku maksukohustuse deklareerimata jätmine või varjamine iseenesest isiku vara väärtust ei suurenda, vähemalt mitte senikaua, kuni riigil on võimalik maksunõue maksta panna ja kogu maksumäär maksukohustuslaselt realselt sisse nõuda haldusmenetluses.¹⁷⁹ Samuti asjaolu, et maksukohustuse varjamise teel kokku hoitud rahalised vahendid suunatakse uuesti ettevõtte tegevusse, ei muuda neid rahalisi vahendeid süüteoga saadud tuluks. Ka sellisel juhul säilib riigil maksukohustuslase vastu maksunõue ja selle nõude maksta panemise võimalikkuse säilimiseni ei saa järeldada isiku vara väärtuse suurenemist.¹⁸⁰ Järelikult KarS § 83¹ lg 1 alusel maksukohustuse vähendamisel maksukohustuslasel ja juhatuse liikmel kriminaaltulu ei teki seni, kuni seda on võimalik sisse nõuda haldusmenetluses.

KrMS § 141⁴ lg 1 kohaselt võib konfiskeerimise, selle asendamise, tsiviilhagi, avalik-õigusliku nõudeavalduse või varalise karistuse tagamiseks põhjendatud kuriteokahtluse korral vara arestida KrMS §-s 142 sätestatud korras või kohaldada muid tsiviilkohtumenetluse seadustiku §-s 378 sätestatud hagi tagamise abinõusid, kui on alust arvata, et kannatanu nõude, konfiskeerimise, selle asendamise või varalise karistuse tagamata jätmine võib kohtulahendi täitmist raskendada või selle võimatuks muuta. KrMS § 142 lg 1 kohaselt seisneb vara arestimine kahtlustatava, süüdistatava või süüdimõistetu, tsiviilkostja või kolmanda isiku või rahapesu või terrorismi rahastamise objektiks oleva vara üleskirjutamises ja vara võõrandamise tõkestamises, mille eesmärk on tagada on tsiviilhagi, avalik-õiguslikku nõudeavaldust, konfiskeerimist või selle asendamist ja varalise karistust. Sama sätte teise lõike kohaselt

¹⁷⁶ J. Sarv KarS § 83/7.1.-7.2. (viide 15), lk 269.

¹⁷⁷ RKKKo 3-1-1-89-11 p 19.2.

¹⁷⁸ Maksuseminar. Avalik-õiguslikud nõuded ja kriminaaltulu konfiskeerimine maksukriminaalasjades. MTA koolitus 17.11.2016 (koolitusmaterjal autori valduses).

¹⁷⁹ RKKKm 3-1-1-52-15 p 31; RKKKo 3-1-1-60-07 p 46.

¹⁸⁰ TlnRnKm 1-15-5591 p 10.

arestitakse vara prokuratuuri taotlusel eeluurimiskohtuniku määruse või kohtumääruse alusel või lõike 3 alusel edasilükkamatutel juhtudel prokuratuuri määruse alusel.

Riigikohtu hinnangul kujutab vara arestimine endast kriminaalmenetluse tagamise vahendit, millega piiratakse isiku omandipõhiõigust ning et vara käsutusõiguse piiramine ei too endaga kaasa isiku vara omandi üleminekut.¹⁸¹ Järelikult puudub vara omanikul ehk üldjuhul kahtlustataval arestimise järgselt võimalus vara käsutada ja kasutada. Pangakonto arestimisega aga maksuvõlga tasutuks ei loeta. MKS § 105 lg 1 esimese lause kohaselt loetakse maksuvõlg tasutuks hetkest, kui see laekub selleks määratud kontole ehk ettemaksukontole. Eeltoodust tulenevalt järeldub, et vara arestimine kriminaalmenetluses ei ole võrdne maksuvõla tasumise ega sissenõudmisega, seega ei peatu vara arestimisel intressiarvestus. Rahandusministri 19.12.2008.a määruse nr 51 „Riiklike maksude maksuhalduri poolt hallatavate nõuete ja kohustuste arvestusse kandmise, tasumise ja tagastamise korra“¹⁸² § 6 lg 1 järgi hallatakse isiku rahalisi toiminguid ettemaksukontol. Seega peatub intressiarvestus vaid juhul, kui raha on kantud ettemaksukontole.

Maksu- ja Tolliameti seisukoha järgi¹⁸³, kui on arestitud kahtlustatava pangakonto ning isik annab nõusoleku kanda arestitud pangakontol olev raha intressi peatumiseks ettemaksukontole, tuleb arestida ka nimetatud ettemaksukonto. Sellise nõusoleku edastab kahtlustatav reeglina asja menetlevale prokurörile, kes koostab vara aresti alt vabastamise määruse, milles muuhulgas märgib ära kahtlustatava soovi, et raha kantaks ettemaksukontole. Samas ei saa nõustuda aga Maksu- ja Tolliameti seisukohaga ettemaksukonto arestimisest, kuivõrd KrMS § 141⁴ lg 1 kohaselt saab vara arestida üksnes siis, kui selliselt kannatanu nõude tagamata jätmine võib raskendada või muutuda võimatuks. Prokuratuur peab vara arestimise määrust põhistama. Kui isik väljendab kirjalikult tahet kanda tema arestitud pangakontol asuvad rahalised vahendid ettemaksukontole, on keeruline kui mitte võimatu põhistada kannatanu nõude täitmise võimatust või raskendatust.

Kahtlustatava seisukohalt ei ole vahet, kas tema raha asub arestitud pangakontol või ettemaksukontol, kuivõrd isik ei saa oma vara kasutada ega käsutada kummalgi juhul. Arestimata ettemaksukontol olevate vahendite osas saab isik siiski korraldusi anda kontohaldajale, kui ei ole maksunõuet nõ süsteemis kirjas (ei ole maksuotsust, ei ole veel kohtuotsust, millega avalik-õiguslik kohustus kindlaks määratakse ja isik ei ole ka ise

¹⁸¹ RKKKm 3-1-1-118-12 p 8; RKKKm 3-1-1-1-12 p 8, 15.

¹⁸² Riiklike maksude maksuhalduri poolt hallatavate nõuete ja kohustuste arvestusse kandmise, tasumise ja tagastamise kord. – RT I, 15.12.2017, 11.

¹⁸³ T. Kriiseman ja M. Vahing-Mõttus. Avalik-õiguslik nõudeavaldus kriminaalmenetluses. MTA koolitus 04.04.2018 (koolitusmaterjal autori valduses).

vabatahtlikult valeandmetega deklaratsioonide parandanud). Erinevus seisneb aga intressi (mitte)peatumises. Maksu- ja Tolliametil ega prokuratuuril ei ole aga kohustust informeerida kahtlustatavat võimalusest kanda intressi peatumiseks raha ettemaksukontole. Maksu- ja Tolliametil ega prokuratuuril ei ole õigust kanda kahtlustatava vara arestitud pangakontolt ettemaksukontole. Seega on tegemist kahtlustatava enda huviga, kuivõrd raha kandmine saab toimuda vaid kontoomaniku nõusolekul.

Järgnevalt on toodud võimalikud lahendused, milliste rakendamisel oleks võimalik intressiarvestuse peatumine:

- 1) vara arestimise taotluses paluda rahaliste vahendite kandmist isiku ettemaksukontole;
- 2) vara arestimise määruks nähtub, et ettemaksukontole üle kantava rahaliste vahendite osas jääb kehtima arest;
- 3) kui arvelduskontol olevatest rahalistest vahenditest ei piisa avalik-õigusliku nõudeavalduse tagamiseks, jääb arvelduskonto arestituks ning seal olev raha kantakse isiku ettemaksukontole.¹⁸⁴

Samas, kriminaalmenetluse seadustikust ei tulene kohtule pädevust anda aresti kohaldamisel kontopidajale (pangale) korraldusi ülekannete tegemiseks ettemaksukontole. Isegi kui oleks võimalik kohtu määruse alusel kanda pangakontolt rahalised vahendid ettemaksukontole, siis sellisel juhul nõ tühi arvelduskonto tähendab, et kontoomanikul puudub nõue kontopidaja vastu ehk tal puudub vara, mida aresti alla edasi jätta.

HKMS § 262 lg 3 sätestab, et intress mõistetakse välja protsendina ning MKS-ile ei viita. Seega kohtuotsuse resolutsioonis on võimalik intress välja mõista protsendina, kuivõrd intressi arvestatakse tasumise hetkeni, mida ei ole võimalik kohtuotsuses ette näha.

3.4. Juriidilise isiku jagunemine kriminaalmenetluse kestel

Kolmas praktikas esinev probleem seondub asjaoluga, kui maksusüüteo on kahtlustatavaks äriühing ja see äriühing ühineb või jaguneb kriminaalmenetluse käigus. Äriseadustiku¹⁸⁵ § 391 alusel võib äriühing (ühendatav ühing) ühineda teise äriühinguga (ühendav ühing). Ühendatav ühing loetakse lõppenuks. Äriühingud võivad ühineda ka selliselt, et asutavad uue äriühingu. Ühinevad ühingud loetakse sel juhul lõppenuks. Ühinemisel läheb ühendatava ühingu vara, sealhulgas kohustused, üle ühendavale ühingule. Uue ühingu asutamisel läheb ühinevate

¹⁸⁴ T. Kriiseman ja M. Vahing-Mõttus. Avalik-õiguslik nõudeavaldus kriminaalmenetluses. MTA koolitus 04.04.2018 (koolitusmaterjal autori valduses).

¹⁸⁵ Äriseadustik. – RT I, 17.11.2017, 22.

ühingute vara, sealhulgas kohustused, sellele üle. ÄS § 403 kohaselt ühineva ühingu juhatuse ja nõukogu liikmed või ühingut juhtima õigustatud osanikud vastutavad solidaarselt ühinemisega ühingu võlausaldajatele süüliselt tekitatud kahju eest. ÄS § 434 alusel võib jagunemine toimuda kas jaotumise või eraldamise teel. Jaotumise korral esmane ehk jagunev ühing loetakse lõppenuks, eraldumise korral jagunev ühing ei lõpe. ÄS § 447 kohaselt on jaguneva ühingu kohustuste eest vastutavad teatavate erinevustega kõik jagunemisel osalenud ühingud solidaarselt.

Märkimisväärse kaasusena võib välja tuua üldsusele tuntud nn maadevahetuse protsessi nime all, kus kahtlustatavaks oli äriühing AS Merko Ehitus (reg-kd 10068022), kuid kriminaalmenetluse käigus otsustati AS Merko Ehitus jagunemine eraldumise teel. Selliselt loodi uus ettevõtte (AS Merko Ehitus, reg-kd 11520257)¹⁸⁶, millele anti üle kogu äritegevus, vara, õigused ja kohustused ning vanale ettevõttele jäi kriminaalmenetluse esemeks olnud viis kinnistut ja vastavad kohustused.¹⁸⁷ Kriminaalmenetlus jätkus uue nimega vana äriühingu suhtes, kes Riigikohtus ka süüdi mõisteti.¹⁸⁸

Teine kaasus, mis on samuti seotud juriidilise isiku vastutuse ja jagunemisega, on tuntud Facio Ehituse AS kriminaalasjana. Ka Facio Ehitus AS jagunes kriminaalmenetluse käigus eraldumise teel. Jagunemiskava kohaselt muutis Facio Ehituse AS ärinime, uueks ärinimeks sai AS Räga, lisaks anti omandavale äriühingule üle kogu äritegevus, st kogu vara (tervikliku majandusüksuse koos töötajatega), v.a kriminaalmenetlusega seonduvad kohustused. Eraldunud aktsiaseltsid kujundati ümber osaühinguteks. Maa- ja ringkonnakohtus mõistsid Facio Ehitus OÜ ja Räga OÜ süüdi maksukuriteo toimepanemises põhjendusel, et eelnimetatud jagunemine oli vastuolus heade kommetega ning äriühingud moodustavad terviku, mis on olemuselt ja sisult identsed kuriteo toimepanemise hetkel eksisteerinud äriühinguga. Riigikohtus leidis vastupidiselt ning sedastas, et KarS § 14 lg 1 alusel saab juriidilist isikut vastutusele võtta juhul, kui kuriteo toimepanemise ajal oli tegemist õigus- ja süüvõimelise isikuga. TsÜS § 26 lg 2 kohaselt tekib juriidilise isiku õigusvõime registrisse kandmisega ning lõpeb registrist kustutamisega. Seega leidis kolleegium, et äriühingu jagunemise tulemusel võiks uue äriühingu näol olla tegemist vana äriühingu õigusjärglasega, kuid see ei anna alust öelda, et tegemist oleks ka sama õigussubjektiga. Uut äriühingut süüdi ei tunnistatud, kuna polnud kuriteo toimepanemise ajal registrisse kantud, mistõttu puudus äriühingul õigusvõime ja KarS § 37

¹⁸⁶ Segaduse vältimiseks selgitab autor, et vana äriühing muutis nime AS-iks Järvevana (reg-kd 10068022), uus äriühing omandas endise ettevõtte nime ehk jätkas tegevust AS Merko Ehitus nime all.

¹⁸⁷ AS Merko Ehitus (reg-kd 10068022) jagunemiskava. Kättesaadav arvutivõrgus: <http://group.merko.ee/wp-content/uploads/2014/04/AS-Merko-Ehitus-jagunemiskava-EST.pdf> (12.04.2018).

¹⁸⁸ RKKKo 3-1-1-14-14.

kohaselt süüvõime, mistõttu oli tema karistamine KarS § 2 lg 2 ja § 32 lg 1 teise lause kohaselt välistatud.¹⁸⁹ Erinevalt Riigikohtu arvamusest leidis Harju Maakohus¹⁹⁰, et AS-i Facio Ehitus jagunemine pärast süüdistuse esitamist ning jättes jagunevasse ühingusse vaid kriminaalmenetlusega seotud vara, on tegemist heade kommetega vastuolus oleva jagunemisega. Kohus leidis, et sellisel viisil jagunemine toimus eesmärgiga vältida maksu- ja kriminaalmenetlust. Magistritöö autor on nõus sama asja Harju Maakohtu seisukohaga, et juriidilise isiku jagunemine kriminaalmenetluse kestel ning jättes ettevõttesse vaid kriminaalmenetlusega seotud kohustused, toob kaasa olukorra, kus äriühingu kriminaalvastutus sõltub äriühingu enda soovist ning süüdi mõistetakse praktiliselt sisutu äriühing, mis kannab vaid sama registrikoodi. Asjaolu, et äriühingul puudus kuriteo toimepanemise ajal õigusvõime, välistab kriminaalvastutuse süüvõime puudumise tõttu, siis Harju Maakohtu hinnangul oli tegemist siiski majanduslikult identsete äriühingutega, mis moodustavad oma olemuselt ühtse terviku.

Eelnevalt välja toodud lahendites on toimunud juriidilise isiku jagunemine eraldumise teel, kuid võimalik on jaguneda ka jaotumise teel. Jaotumise korral loetakse esmane ehk jagunev äriühing vastavalt ÄS § 434 lg 2 ls 3 kohaselt lõppenuks. Ka selliselt on juriidilise isiku õigusvõime TsÜS § 45 lg 2 kohaselt lõppenud, kuna juriidiline isik kustutatakse registrist. KrMS § 199 lg 1 p 4 kohaselt kuulub sellisel juhul kriminaalmenetlus lõpetamisele. Seega on praktikas tekkinud olukord, kus äriühingutel on võimalik vältida kriminaalmenetlust ning selline olukord ei teeni karistusõiguses kehtivaid üld- ega eripreventiivseid eesmärke. Sellise olukorra vältimiseks on võimalus kaasata uus äriühing vana süüdistatavast äriühingu kõrval kriminaalmenetlusse tsiviilkostjana. Juhul, kui vana süüdistatavast äriühing äriregistrist kustutatakse, on ilma süüdistatavata tsiviilkostja kaasamine kriminaalmenetlusse kaheldav. KrMS § 39 lg 1 p 1 kohaselt on tsiviilkostja füüsiline või juriidiline isik, kes ei ole kuriteos kahtlustatav ega süüdistatav, kuid kes kannab seaduse järgi varalist vastutust kahju eest, mis on kannatanule tekitatud kriminaalmenetluse esemeks oleva teoga.

Tsiviilkostja on üks kriminaalmenetluse subjektidest. KrMS § 16 lg 2 kohaselt on tegemist menetlusosalisega ning KrMS § 17 lg 1 kohaselt ka kohtumenetluse poolega. Isiku tsiviilkostjana kriminaalmenetlusse kaasamise võimalus on ette nähtud eeskätt selleks, et muuta kannatanu jaoks tema rikutud õiguste maksmapanek lihtsamaks, teatud juhtudel aitab see tagada ka süüdistatava õiguseid. Tsiviilkostja instituut võimaldab kannatanul nõuda süüdistatava kõrval või asemel ka isikult, kes vastutab seaduse järgi sellise kahju tekitamise

¹⁸⁹ RKKKo 3-1-1-133-13 p 10.

¹⁹⁰ HMKo 19.11.2012, 1-10-13292.

eest.¹⁹¹ Ühe ja sama kuriteo puhul ei saa tsiviilkostja ja süüdistatava isik kokku langeda, st süüdistatav ei saa olla samaaegselt ka tsiviilkostja. On võimalik, et kriminaalasjas, mille raames menetletakse mitut kuritegu, on üks ja sama isik ühe kuriteo osas süüdistatav ja teise osas tsiviilkostja.¹⁹² Kahjuna tuleb käsitada sellist kahju, mille hüvitamist on kannatanul võimalik tsiviilõiguse (või teatud juhul haldusõiguse) normide järgi nõuda. Kannatanul tekkinud kahju hüvitamise nõue peab olema selline, mida on võimalik esitada kriminaalmenetluslikus tsiviilhagis või mida kriminaalasja lahendav kohus on pädev läbi vaatama KrMS § 306 lg 1 p 11 alusel. Tsiviilkostja varaline vastutus saab hõlmata üksnes süüdistatava tekitatud kahju hüvitamist, seega muid nõudeid peale kahju hüvitamise nõude tema vastu esitada ei saa.¹⁹³ Varaline vastutus peab tulenema tsiviilõiguslikust või haldusõiguslikust normist, mis näeb ette teise isiku vastutuse kahju põhjustaja teo eest. Järelikult peab kannatanu kahju olema tekkinud süüdistatava teost, millega põhjustatud kahju eest tsiviilõiguslikult või haldusõiguslikult vastutav süüdistatava kõrval või asemel ka mõni muu isik.¹⁹⁴ Varalisest vastutusest saab esmalt rääkida juhtudel, kui seadus näeb ette isiku vastutuse teise isiku õigusvastaselt tekitatud kahju eest. Üks nendest juhtudest on juriidilise isiku vastutus oma organi liikme poolt toime pandud deliktide eest TsÜS § 31 lg 5 kohaselt. VÕS § 137 lg 1 sätestab, et kui mitu isikut vastutavad samal või erinevatel alustel kolmanda isiku suhtes viimasele tekitatud sama kahju eest, vastutavad nad hüvitise maksmise eest solidaarselt. Järelikult võib kannatanu nõuda kahju hüvitamise kohustuse täielikku või osalist täitmist süüdistatava(te)lt ja tsiviilkostja(te)lt ning omavahelises suhtes lahendatakse regressinõue tsiviilkohtumenetluses.¹⁹⁵ Varaline vastutus võib tulla kõne alla ka olukorras, kus isik vastutab süüdistatava poolt kannatanule tekitatud kahju eest seadusest tulenevalt lepingu alusel, kuid kuna käesoleva magistritöö raames selline võimalik olukord puudub, siis neid juhtumeid ei käsitleta.¹⁹⁶ Varalist vastutust kanda isikuna võib käsitada lisaks eeltoodule ka süüdistatava poolt tekitatud kahju kaaspõhjustajaid, samuti kahju tekitanud teole kihutajaid ja kaasaaitajaid, kes ise mingil põhjusel¹⁹⁷ kriminaalasjas süüdistatavad ei ole. Tsiviilkostjana saab käsitada ka sellist kahju kaaspõhjustajat, kelle enda käitumine kuriteokoosseisu ei täida, kuid kes siiski kannatanule tekitatud kahju eest vastutab.¹⁹⁸

¹⁹¹ J. Sarv. KrMS § 39/1. (viide 73), lk 160.

¹⁹² J. Sarv. KrMS § 37/2.1. (viide 73), lk 160.

¹⁹³ J. Sarv. KrMS § 37/2.2. (viide 73), lk 160.

¹⁹⁴ J. Sarv. KrMS § 37/2.3. (viide 73), lk 160-161.

¹⁹⁵ RKKKo 3-1-1-42-08 p 26.

¹⁹⁶ J. Sarv. KrMS § 37/2.3.2. (viide 73), lk 161. Näiteks tervishoiuteenuse osutamise lepingu, hoiulepingu vms alusel.

¹⁹⁷ Näiteks on isiku suhtes kriminaalmenetlus KrMS § 202 alusel lõpetatud või isik, kes on süüdi mõistetud teises kriminaalasjas, milles kahjunõuet ei esitatud.

¹⁹⁸ J. Sarv. KrMS § 37/2.3.3. (viide 73), lk 161.

KrMS § 39 lg 2 kohaselt kaasatakse isik tsiviilkostjana menetlusse ja kõrvaldatakse menetlusest menetleja määrusega. Sama paragrahvi kolmanda lõike kohaselt võib isikut tsiviilkostjana kaasata kuni kohtuliku uurimise lõpetamiseni maakohtus. KrMS § 39 lg 4 sätestab, et juriidilisest isikust tsiviilkostja osaleb kriminaalmenetluses oma seadusliku esindaja või pankrotihalduri kaudu, kellel on kõik tsiviilkostja õigused ja kohustused.

Kui aga tõlgendada KrMS § 38¹ lg-t 2, siis selle grammatilise tõlgendamise korral ei nähtu, et AVÕN-i saaks esitada tsiviilkostja vastu. Sellisest probleemist võib üle saada kasutades analoogiat, kuivõrd KrMS § 38¹ lg 1 kohaselt on võimalik tsiviilhagi esitada nii kahtlustatava, süüdistatava kui ka tsiviilkostja vastu. Lõige 2 annab lisaks lõikele 1 ehk tsiviilhagi esitamise võimalusele avaliku võimu kandjale avalik-õigusliku nõudeavalduse, kuid ei täpsusta, kelle vastu. Rakendades analoogiat ning arvestades seaduse eesmärki, on võimalik selline puudus ületada ja järeldada, et ka AVÕN-i saab esitada nii kahtlustatava, süüdistatava kui ka tsiviilkostja vastu. Juhul, kui analoogia rakendamine ei tule kõne alla, on võimalik esitada tsiviilkostja vastu tsiviilhagi, aga seda juhul, kui on täidetud KrMS § 38¹ lg-s 1 sätestatud nõuded. Kokkuvõttes võib sedastada, et AVÕN esitamine tsiviilkostja vastu on problemaatiline. Samuti ei tehta ka haldusmenetluses haldusorgani poolt uuele äriühingule kui potentsiaalseke tsiviilkostjale vastutusotsust.

Tsiviilkostjana menetlusse kaasamine võib tagada küll rahaliste nõuete täitmist, kuid ei lahenda juriidilise isiku jagunemisega kaasnevat õiguslikku lünka kriminaalvastutuse osas. Riigikohus on sedastanud¹⁹⁹, et praegu võimaldab seadus juriidilise isiku jagunemise, ühinemise või likvideerimise abil vältida selle isiku karistamist või siis muuta karistamine ebatõhusaks põhjusel, et süüteo toime pannud juriidilise isiku majanduslik identiteet on karistamise hetkeks üle läinud mõnele teisele juriidilisele isikule. Taoliste võimaluste olemasolu on vaevalt kooskõlas seadusandja eesmärkidega juriidiliste isikute karistusõigusliku vastutuse kehtestamisel. Kriminaalmenetluse tagamiseks juriidilise isiku jagunemise korral on Triinu Olev oma magistritöös²⁰⁰ välja toonud lahendused, millistega parandada hetkel õiguses kehtivat lünka. Kuid kuna käesolev magistritöö peatub kannatanu, eelkõige MTA positsioonil, kelle poolt esitatud avalik-õigusliku nõudeavalduse funktsioon on taastada isiku õigushüvede kahjustamisest või ründamisest tekkinud hüveolukord.²⁰¹ Lisaks on Riigikohus selgitanud²⁰², et

¹⁹⁹ RKKKo 3-1-1-133-13, p 16.

²⁰⁰ T. Olev. Juriidilise isiku kriminaalvastutus jagunemisel. Magistritöö. Juhendaja P. Pikamäe, J. Sootak. Tallinn: Tartu Ülikool 2015.

²⁰¹ RKKKo 3-1-1-3-10, p 24. Riigikohus on lahendis käsitlenud tsiviilhagi funktsiooni, kuid tsiviilhagi ja avalik-õigusliku nõudeavalduse sarnase olemuse tõttu saab siinkohal kasutada analoogiat ning rakendada Riigikohtu tõlgendust ka AVÕN-i suhtes.

²⁰² RKKKo 3-1-1-79-09, p 11. Analooogia alusel tsiviilhagi kohta öeldu kehtib ka AVÕN suhtes.

kuigi kriminaalmenetluses esitatud kannatanu tsiviilnõude üle otsustamine ei ole süüdistatava süüküsimuse lahendamise osa, on see siiski kriminaalasjaga olulises osas seotud. Lisaks nentis kolleegium, et kuna kriminaalmenetluses vaadatakse kannatanu tsiviilhagi läbi ühes ja samas menetluses koos kriminaalasja lahendamisega, siis on prokuröri poolt esitatud süüdistusakt see menetlusdokument, mis määrab kindlaks isikud, kelle vastu on võimalik tsiviilhagi esitada.

AVÕN esitamine tsiviilkostja vastu on problemaatiline, siis teise lahendusena on võimalik kaaluda tsiviilhagi esitamist tsiviilkostja vastu. Samas, kui äriühing on jagunemiskavas ette näinud, et uuele äriühingule vastavad kohustused üle ei lähe, ei ole võimalik seda probleemi lahendada tsiviilhagi esitamisega. Järelikult eksisteerib võimalus vältida kriminaalmenetlust, kui jagunemise tulemusel uuele äriühingule kriminaalmenetlusega seotud õigused ja kohustused üle ei lähe.

3.5. Avalik-õigusliku nõudeavalduse läbi vaatamata jätmine ja selle tagajärg

KrMS § 244¹ lisamine revisjonijärgselt lõi võimaluse prokuratuurile jätta avalik-õigusliku nõudeavalduse läbi vaatamata jätmiseks kokkuleppemenetluses. Selliselt on võimalik vältida olukorda, kus kannatanu nõue, mis on ka prokuratuuri arvates tervikuna või olulises osas lubamatu või põhjendamatu, välistaks kokkuleppemenetluse kohaldamise. Lubamatuks saab pidada näiteks sellist nõuet, mille aluseks olevad faktilised asjaolud ei kattu olulises osas süüdistuse alusfaktidega ehk seega ei vasta nõude sisulistele tingimustele või kui nõue on ilmselgelt liiga suur. Prokuratuuril lasub aga põhjendamise kohustus, kuivõrd avalik-õigusliku läbi vaatamata jätmise määrus ei ole KrMS § 244¹ lg 1 viimase lause kohaselt vaidlustatav. Samuti on prokuratuuril õigus tagastada avalik-õigusliku nõudeavaldus, kui see on vajalik kriminaalasja kiire lahendamise huvides. Kui vaidlus avalik-õigusliku nõudeavalduse tooks kaasa ajakuluka üldmenetluse, siis on menetlusökonoomika printsiibist tulenevalt prokuratuuril õigus jätta avalik-õiguslik nõudeavaldus kokkuleppemenetluses läbi vaatamata, kui see võimaldab kriminaalasja kiiret lahendamist kokkuleppemenetluses. Avalik-õigusliku nõudeavalduse läbi vaatamata jätmise laiemad alused on põhjendatud sellega, et avaliku võimu kandja ei ole põhiõiguste adressaat ning kuivõrd prokuratuur vastutab tervikuna kriminaalmenetluse läbiviimise seaduslikkuse ja tulemuslikkuse eest, siis peab prokuratuur ka avalik-õigusliku nõudeavalduse läbi vaatamata jätmisel lähtuma kriminaalmenetluse tulemuslikkuse eesmärgist.²⁰³ Samas tuleb rõhutada, et kokkuleppemenetluse kohaldamiseks

²⁰³ Vabariigi Valitsuse 14.09.2015 algatatud kriminaalmenetluse seadustiku muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu seletuskiri (viide 69), lk 31.

on vajalik kannatanu nõusolek, st kannatanul õigus anda nõusolek kokkuleppemenetluse kohaldamiseks või sellest keelduda KrMS § 38 lg 1 p 9 koosmõjus § 239 lg 2 p 4 alusel.

Avalik-õigusliku nõudeavalduse läbi vaatamata jätmise ja tagastamise korral on kannatanul võimalus esitada oma nõue KrMS § 244¹ lg 3 kohaselt vastavalt kas tsiviil- või halduskohtumenetluses või avaliku võimu kandjal esitada vastav nõue haldusmenetluses. Prokuratuuri poolt kokkuleppemenetluses tsiviilhagi läbi vaatamata jätmise määrus ei ole vaidlustatav, mille tasakaalustamiseks on kannatanul õigus esitada tsiviilhagi riigilõivuvabalt ka tsiviil- või halduskohtumenetluses, seega kannatanute õigust tema tsiviilhagi arutamisele ei piirata tervikuna, vaid üksnes kriminaalmenetluse raames.²⁰⁴

Samuti on kohtul õigus tagastada kokkulepe, kui kohus ei ole kokkuleppemenetluse lahendamiseга nõus KrMS § 245¹ lg 1 p 4 alusel. Juhul kui kohus peaks kokkuleppe prokuratuurile tagastama ning prokuratuur otsustab asja edaspidi lahendada muus menetlusliigis, siis tuleb avalik-õiguslik nõudeavaldus uuesti süüdistusaktile lisada, andes kohtule võimaluse selle põhjendatuse üle otsustada, sest sellisel juhul toimub kriminaalasja arutamine kohtus tervikuna ning topeltmenetlus asjaga seotud avalik-õigusliku nõudeavalduse osas ei oleks põhjendatud. Kokkuleppemenetluse puhul sisulist kohtulikku arutamist ei toimu, mistõttu avalik-õigusliku nõudeavalduse arutamine teises menetluses ei oleks mitte topeltmenetlus, vaid esmakordne kohtulik menetlus.²⁰⁵

Revisjonijärgselt loodi võimalus kohtule jätta avalik-õiguslik nõudeavaldus läbi vaatamata KrMS § 263¹ lg 1 alusel menetlusse võtmise üle otsustamisel, mille kohaselt jätab kohus avalik-õigusliku nõudeavalduse läbi vaatamata, kui see ei ole esitatud kannatanu huvides või kui see ei ole esitatud prokuratuuri kaudu. Kui kohus leiab, et esitatud tsiviilhagi või avalik-õiguslikku nõudeavaldust oleks vaja täiendada, siis on kohtul võimalik määrata tähtaeg puuduste kõrvaldamiseks. Kui kohus jätab esitatud tsiviilhagi või avalik-õigusliku nõudeavalduse läbi vaatamata, siis on haldusorganil võimalus läbi viia avalik-õigusliku nõude aluseks olnud kohustuse kohta haldusmenetlus KrMS § 263¹ lg 2 kohaselt.²⁰⁶ KrMS § 296² annab kohtule õiguse jätta avalik-õiguslik läbi vaatamata kohtumenetluses, tehes seda kohtumäärusega.

Kahju hüvitamise nõude avalik-õiguslik iseloom ei välista aga veel iseenesest võimalust, et selline nõue võib olla TsMS §-st 1 tulenevalt tsiviil- või kriminaalasjas esitatava hagi esemeks.

²⁰⁴ Vabariigi Valitsuse 14.09.2015 algatatud kriminaalmenetluse seadustiku muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu seletuskiri (viide 69), lk 31.

²⁰⁵ Vabariigi Valitsuse 14.09.2015 algatatud kriminaalmenetluse seadustiku muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu seletuskiri (viide 69), lk 31-32.

²⁰⁶ Vabariigi Valitsuse 14.09.2015 algatatud kriminaalmenetluse seadustiku muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu seletuskiri (viide 69), lk 33.

TsMS § 1 esimese lause kohaselt vaadatakse tsiviilkohtumenetluses läbi tsiviilasi, kui seaduses ei ole sätestatud teisiti. Seega võib seaduses sätestatud juhtudel tsiviilkohtumenetluses lahendamisele tulla ja tsiviilhagi esemeks olla ka avalik-õiguslik nõue.²⁰⁷

Maksumenetlusele ning süüteomenetlustele esitatakse tulenevalt nende eesmärkide erisustest ka erinevaid nõudmisi, sh tõendamisele. Süüteomenetluses kogutud tõendid võivad olla kasutatavad maksu- ehk haldusmenetluses ning maksumenetluses kogutud tõendid võivad olla kasutatavad ka maksualaste süütegude uurimisel, eeldusel, et need tõendid on konkreetsetes menetluses lubatavad.²⁰⁸ Maksumenetluses on tõendina lubatud MKS § 59 lg 1 kohaselt kõik asjas kogutud andmed, sealhulgas maksukohustuslaselt, kolmandalt isikult, riigi-, valla- või linnaasutusest saadud teave, dokumendid, asjad, vaatluse teel tuvastatud asjaolud ning eksperdiarvamus. Maksuhaldur otsustab, lähtudes talle seadusega pandud ülesannetest ning kaalutlusõigusest, milliseid tõendeid ta peab vajalikuks konkreetsetes asjas koguda. MKS § 59 lg-st 1 ega § 11 lg-st 2 ei tulene keeldu kasutada maksumenetluses kriminaalmenetluses, sh jälitustegevusega, kogutud tõendeid, kuid maksuhalduri järelused on piisavalt usutavad ka nende tõenditeta. Riigikohus on asunud seisukohale²⁰⁹, et maksumenetluses ei saa kasutada kriminaalasjast pärinevat jälitusmaterjali, nt jälitustoimingu protokoll, vaid tõendina on kasutatav kriminaalasjas tehtud kohtuotsus kui dokumentaalne tõend, milles on asjaolud tuvastatud jälitustõendite alusel. Lisaks on Riigikohus leidnud, et maksu- ja kriminaalmenetluses on võimalik vastastikku vahetada tõendusteavet ning kriminaalmenetluses kogutud tõendid võivad olla tõenditeks haldusmenetluses, kui seda ei välista seadus.

²⁰⁷ RKKKo 3-1-1-35-08 p 25.

²⁰⁸ Õiguskantsleri seisukoht 15.08.2016 nr 6-1/160934/1603336.

²⁰⁹ RKHKo 3-3-1-77-16 p 14; RKHKo 3-3-1-9-15, p-d 15, 19.

KOKKUVÕTE

Kehtivas seadusandluses on sätestatud Maksu- ja Tolliameti erinevad positsioonid maksualaste süütegude menetlemisel. Tulenevalt Riigikohtu praktikast, tekkis vajadus luua Maksu- ja Tolliametile uus roll – osaleda riigi nimel kannatanuna kriminaalmenetluses. Maksu- ja Tolliametil on nüüd kehtiva kriminaalmenetluse seadustiku kohaselt võimalus esineda kriminaalmenetluses kannatanuna läbi avalik-õigusliku nõudeavalduse esitamise. Varasemalt ei olnud Maksu- ja Tolliametil sellist võimalust ning sellised nõuded tuli esitada läbi tsiviilhagi või haldusmenetluses. Tulenevalt avalik-õigusliku instituudi uudsusest, analüüsis autor selle instituudi kitsaskohti.

Magistritöö esimeses peatükis uuris töö autor Maksu- ja Tolliameti erinevaid positsioone, ning leidis, et lisaks üldtuntud maksuhalduri positsioonile on Maksu- ja Tolliametil ka muid rolle maksualaste süütegude menetlemisel. Nimelt on Maksu- ja Tolliamet maksualaste süütegude kohtuväline menetleja, st Maksu- ja Tolliamet menetleb maksualaste väärtegude toimepanemist. Teiseks on Maksu- ja Tolliametil roll ka kriminaalmenetluses. Seadusandja on võimaldanud Maksu- ja Tolliametil olla kriminaalmenetluses nii kohtueelse menetleja läbiviija ehk uurimisasutus kui ka riigi kui kannatanu esindaja. Lisaks eelnevatele, on Maksu- ja Tolliametil roll ka haldusmenetluses. Maksu- ja Tolliamet viib läbi maksumenetlust, mis on haldusmenetluse eriliik. Sellises menetluses tegutseb Maksu- ja Tolliamet maksuhaldurina. Eelnimetatutest on kõige tuntum roll üldsusele nii praktikas kui ka läbi meedia just nimelt Maksu- ja Tolliameti roll maksuhaldurina, kuivõrd selle menetlusega puutub kokku enamus inimesi.

Magistritöö teine peatükk käsitleb Maksu- ja Tolliameti õiguseid ja mõningaid kohustusi vastavalt töö esimeses peatükis nimetatud rollidele vastavates menetlustes. Autor leidis, et väärteomenetlejana on Maksu- ja Tolliameti õigused konkreetselt sätestamata ning õigused tulenevad kohtupraktikast ja väärteomenetluse seadustiku tõlgendamisest. Väärteomenetlejana on Maksu- ja Tolliametil õigus nõuda füüsiliselt ja juriidiliselt isikult väärteoasja lahendamiseks vajalikku teavet, samuti võib Maksu- ja Tolliamet kohtuvälise menetlejana nõuda sideettevõtjalt andmeid ning teostada maakohtuniku loal läbiotsimist. Kriminaalmenetluses uurimisasutusena ehk kohtueelse menetluse läbiviijana on Maksu- ja Tolliametil mõnevõrra laiemad õigused, st oma pädevuse piires teostab menetlustoiminguid iseseisvalt. Sarnaselt väärteomenetlusele, on kriminaalmenetluses uurimisasutusel õigus nõuda kriminaalasja lahendamiseks vajalike dokumentide esitamist. Kriminaalmenetluses on Maksu- ja Tolliametil roll ka riigi esindajana kannatanu rollis. Kannatanuna on Maksu- ja Tolliametil

kõik õigused, nagu muudel kannatanutel (st füüsilistel isikutel), kuid uue instituudina loodud avalik-õigusliku nõudeavalduse esitamine on vaid avaliku võimu kandjal läbi haldusorgani ehk antud magistritöö raames läbi Maksu- ja Tolliameti. Avalik-õigusliku nõudeavalduse instituut sarnaneb suurelt jaolt varasemalt eksisteerinud tsiviilhagi instituudiga, mistõttu on käesolevas magistritöös käsitletud ka tsiviilhagi instituuti. Kuivõrd tsiviilhagi ja avalik-õiguslik nõudeavaldus on oma olemuselt ja sisult väga sarnased ning võttes arvesse avalik-õigusliku nõudeavalduse instituudi uudsust, tuli analüüsida tsiviilhagi instituudiga seonduva kohtupraktikat, et seda vajadusel rakendada avalik-õigusliku instituudi olemuse tõlgendamisel. Viimase rollina, mida Maksu- ja Tolliamet omab, on maksuhalduri roll haldusmenetluses. Haldusmenetluse all mõistetakse käesoleva magistritöö puhul Maksu- ja Tolliameti kui maksuhalduri läbiviidavat maksumenetlust, mis lõpeb maksuotsuse või vastutusotsuse tegemisega. Kui üldjuhul vastutab maksuvõla eest äriühing, siis juhatuse liiget saab vastutusele võtta vastutusotsuse tegemisega. Juriidilise isiku juhatuse liikme vastutusele võtmiseks on oluline kolme vastava eelduse täitmine, milliste korral on võimalik maksuvõlga sisse nõuda juhatuse liikmelt kui kolmandalt isikult.

Kuivõrd Maksu- ja Tolliameti positsioon kriminaalmenetluses kannatanuna läbi avalik-õigusliku nõudeavalduse on niivõrd uus instituut, on ilmne, et selle rakendamisel kerkivad esile probleemid, mida ei olnud seadusandjal võimalik ette näha. Võimalikke probleeme on magistritöö autor käsitlenud töö viimases ehk kolmandas peatükis.

Esimese probleemina on autor käsitlenud maksuotsuse ning avalik-õigusliku nõudeavalduse eristamist. Kuivõrd kehtiv seadusandlus võimaldab Maksu- ja Tolliametil läbi viia nii haldusmenetlus maksumenetluse näol, kus lõpptulemuseks on maksuotsus (või vastutusotsus) ning osaleda kriminaalmenetluses kannatanuna läbi avalik-õigusliku nõudeavalduse. Maksuotsusele kui haldusaktile esitatavad sisunõuded kattuvad avalik-õigusliku nõudeavaldusele esitatavate sisunõuetega. Ainuüksi sarnased sisunõuded ei tee avalik-õiguslikku nõudeavaldust haldusaktiks ega maksuotsuseks ning maksuotsust avalik-õiguslikuks nõudeavalduseks. Maksu- ja Tolliamet saab avalik-õigusliku nõudeavalduse esitada vaid siis, kui ta saab rahalise kohustuse kindlaks määrata haldusmenetluses maksuotsuse või vastutusotsusena. Arvestades kolmanda isiku vastutuse aktsessoorsust, st et vastutusotsusega saab sisse nõuda vaid kehtivat maksuvõlga, on oluline, et kolmandale isikule on võimalik teha vastutusotsus enne juriidilise isiku õigusvõime lõppemist.

Teine probleem on seotud kohtuotsuse vormistamise ja selle resolutsiooni sõnastamisega. Kohus peab kohtuotsuse tegemisel lahendama avalik-õigusliku nõudeavalduse küsimuse. Seega peab kohtunik süüdimõistvas kohtuotsuses määrama kindlaks maksukohustuse ning

kaasvastutajate olemasolu puhul ka vastutuse solidaarsuse. Avalik-õiguslikku nõudeavaldust tuleb käsitleda kohtuotsuse tegemisel kui muud rahalist sissenõuet, mille sundtäitmine on Maksu- ja Tolliameti pädevuses. Kohtuotsuse resolutsiooni vormistamisel on esile kerkinud küsimus sellest, kuidas kohtunik peaks resolutsiooni sellisel puhul sõnastama. Ühest küljest on kohtuotsuse täitmise jaoks oluline, et resolutsioon sisaldaks iga perioodi arvestust. Maksusüütegude puhul võib selline lahendus aga koormata kohtuotsuse resolutsiooni. Samas kui kohus sedastab lahendis vaid asjaolu, et avalik-õiguslik nõudeavaldus rahuldatakse, ei ole sellise otsuse täitmine võimalikult selge. Samuti ei ole võimalik kohtul ka alati viidata avalik-õigusliku nõudeavalduse arvestusele, kuivõrd õigust määrab kohus ning juhul, kui kohus leiab, et isiku tegevus mingil perioodil ei vasta maksusüüteo koosseisu tunnustele, on avalik-õiguslikus nõudeavalduses esitatud arvestus vale. Kohus aga ei saa omaalgatuslikult avalik-õigusliku nõudeavalduse sisu muuta. Seega kohtuotsuse selguse ning lahendi täitmise huvides tuleb lähtuda sellest, et maksunõuded tuuakse resolutsioonis välja perioodi ja maksuliigi kaupa.

Kolmas problemaatika on seotud vara arestimise ja sellega seondult ka intressiga. Maksusüütegude puhul asub reeglina kuriteoga saadud vara varifirmade arvelduskontodel. Pangakontol olev raha on võimalik konfiskeerida ka kolmandalt isikult, kuid kontoomanikult. Konfiskeerimise, selle asendamise või ka nt avalik-õigusliku nõudeavalduse tagamiseks on võimalik vara arestida. Vara arestimisega piiratakse isiku omandipõhiõigust, seega ei saa vara omanik pangakontol olevat raha kasutada ega käsutada. Vara arestimise käigus kantakse pangakontol olevad rahalised vahendid maksusüütegude puhul üldreeglina Maksu- ja Tolliameti deposiitkontole. See aga ei tähenda, et Maksu- ja Tolliamet saab antud rahalisi vahendeid kasutada. Isiku rahalisi toiminguid hallatakse ettemaksukontol. Maksuvõlg loetakse tasutuks hetkest, kui see laekub ettemaksukontole, selliselt peatub ka intress. Vara arestimise käigus aga intress ei peatu, kuivõrd raha kantakse deposiitkontole. Kahtlustatav ei saa oma raha kasutada ega käsutada, ka Maksu- ja Tolliamet ei saa seda raha kasutada ning lugeda seda raha maksuvõla katteks. Isiku jaoks ei ole reaalselt vahet, kus tema arestitud vara asub, kui juriidilises mõttes on see oluline intressi arvestamise osas. Samuti tuleb vahet teha pangakonto arestimisel ning rahaliste vahendite arestimisel. Rahaliste vahendite arestimisel on võimalik kahtlustatava kasuks rahalised vahendid kanda ettemaksukontole intressi peatumiseks vaid kahtlustatava nõusolekul. Juhul, kui on arestitud vaid pangakonto, tuleb rahalise vahendite kandmisel ettemaksukontole kaaluda ka ettemaksukonto arestimist, vastasel juhul ei ole rahalised vahendid aresti all ning kahtlustatav saab taotleda selle raha vabastamist ning oma kontole kandmist. Selliselt on kahtlustataval võimalik vältida kuriteoga saadud vara arestimist ning muuta riigi nõude täitmine võimatuks.

Järgmine kitsaskoht kerkib esile, kui kriminaalmenetluse kestel kahtlustatav äriühing jaguneb. Juriidilise isiku jagunemine jaotumise teel, kui jagunemiskavas omandav äriühing kriminaalmenetlusega seonduvaid kohustusi üle ei võta. Selliselt jäetakse praktiliselt sisutu äriühing vastutama ning uue äriühingu vastutus on välistatud tulenevalt asjaolust, et kuriteo toimepanemise ajal ei olnud tegemist õigusvõimeline ehk registrisse kantud äriühinguga. See aga ei teeni karistusõiguses kehtivaid üld- ega eripreventiivseid eesmärke. Juriidilise isiku jagunemine jaotumise teel on samuti problemaatiline, kuna jaotumise korral jagunev äriühing loetakse lõppenuks ning kustutatakse registrist ehk samuti juriidilise isiku õigus- ehk süüvõime lõpeb ning kriminaalmenetlus tuleb sellisel juhul lõpetada. Antud olukorra vältimiseks on võimalik uus äriühing kaasata kriminaalmenetlusesse tsiviilkostjana, kelle vastu on võimalik esitada tsiviilhagi. Tulenevalt avalik-õigusliku nõudeavalduse sätestest, on tsiviilkostja vastu avalik-õigusliku nõudeavalduse esitamine aga problemaatiline, kuivõrd säte seda otsesõnu ei luba. Tsiviilkostja kaasamine tagab vaid rahaliste nõuete täitmist, mitte juriidilise isiku jagunemisega kaasnevat õiguslikku lünka kriminaalvastutuse osas. Tsiviilhagi esitamist tsiviilkostja vastu takistab aga võimalik jagunemiskava, millega on võimalik vastutus jätta siiski vanale äriühingule.

Viimane käsitletav õiguslik probleem on seotud avalik-õigusliku nõudeavalduse läbi vaatamata jätmisega. Prokuratuuril on õigus jätta avalik-õiguslik nõudeavaldus läbi vaatamata kriminaalasja kiire lahendamise jaoks kokkuleppemenetluses, kui nõue on tervikuna või olulises osas lubamatu või põhjendamatu. Selliselt tagab prokuratuur kriminaalmenetluse tulemuslikkust. Samas peab aga Maksu- ja Tolliamet andma kokkuleppemenetluse kohaldamiseks nõusoleku. Avalik-õigusliku läbi vaatamata jätmine annab kannatanule võimaluse esitada sama nõue haldusmenetluses ja seda riigilõivuvabalt. Maksumenetluses on sätestatud tõendamisele aga teised nõudmised. Süüteomenetluses kogutud tõendeid saab kasutada maksumenetluses vaid siis, kui need on maksumenetluses lubatavad. Jälitustõendeid aga maksumenetluses kasutada ei saa, mistõttu on võimalik, et maksumenetluses ei ole võimalik samas ulatuses nõuet esitada.

Magistritöö sissejuhatuses esitas töö autor eesmärgi välja selgitada, kas avalik-õigusliku nõudeavalduse instituudi loomine on riigiasutuste töökoormust vähendanud. Tulenevalt asjaolust, et avalik-õiguslikku nõudeavalduse saab haldusorgan esitada kriminaalmenetluses ning selliselt on võimalik vältida paralleelset haldusmenetlust, on loomulik järeldada, et avalik-õigusliku instituudi loomine on aidanud vältida topeltmenetlust. Sellise instituudi loomine on andnud võimaluse vältida maksu- ja vastutusmenetlust ja seega ka rahalise kohustuse topelt täitmist. Avalik-õigusliku instituudi loomine on olnud pigem positiivne menetlusökonoomika

suhtes, kuivõrd maakohtud on pidanud ka senimaani lahendama maksualaseid süütegusid. Avalik-õiguslik nõudeavaldus ei tekita kohtunikele lahendada haldusõiguslikku vaidlust, kuivõrd avalik-õiguslik nõudeavaldus põhineb kohtusse saadetud kriminaalasjal. Seega tuvastavad kohtunikud endiselt maksusüüteo toimepanemise koosseisutunnuseid ning vastavalt siseveendumusele sedastavad vastavad koosseisutunnused, mille alusel on võimalik avalik-õiguslik nõudeavaldus rahuldada.

THE POSITION OF ESTONIAN TAX AND CUSTOMS BOARD IN THE PROCEDURE OF TAX OFFENCES IN ADMINISTRATIVE AND OFFENCE PROCEEDINGS

Abstract

Estonian Tax and Customs Board is known rather as a spiteful tax authority. Its spitefulness is particularly relevant during the submission of income tax return period. This constitutes a small part of the activities of the Estonian Tax and Customs Board. The functions of the Estonian Tax and Customs Board include also accounting of the received state taxes on the state budget, conducting proceedings in tax matters related to state taxes, protection of the society and economy by prevention of and combat tax and customs offences, and detection thereof, application of enforcement powers of the state against persons violating customs rules or taxation laws etc. Estonian Tax and Customs Board consists of 11 departments, including Investigation Department, Legal Department, Tax Department and Tax Audit Department. Therefore, the Estonian Tax and Customs Board as an integrated body has several tasks, which are executed in accordance with the statutes of each structural unit or department.

The first chapter of this master's thesis examines the various positions of the Estonian Tax and Customs Board. Estonian Tax and Customs Board conducts proceedings in matters of tax misdemeanours as an extra-judicial body. Taxation Act sets forth seven different violation of tax law, which are conducted by Estonian Tax and Customs Board in matters of misdemeanours in accordance with the Code of Misdemeanour Procedure. Secondly, Estonian Tax and Customs Board has a role as an investigative body (body conducting pre-trial proceedings) and as a victim in criminal proceedings. Penal Code sets forth three tax related crimes but due to the scope of this master's thesis, only one tax fraud – concealment of tax liability and unfounded increase of claim for refund – is analysed. Lastly, the Estonian Tax and Customs Board conducts tax proceedings as a tax authority. Estonian Tax and Customs Board has the duty to calculate and assess the amount of tax and interest due in the cases provided by law and return overpaid amounts or amounts to be compensated for, it also conducts proceedings in a straightforward and efficient manner without undue delay and also avoiding superfluous costs and inconveniences.

The second chapter of this master's thesis states the rights and obligations of Estonian Tax and Customs Board in accordance with the procedures corresponding to the positions mentioned

above. Active legislation stipulates the position of Estonian Tax and Customs Board in the procedure of tax offences. New case law from the Supreme Court of Estonia created the need to establish a new position for the Estonian Tax and Customs Board. The revision of Estonian Code of Criminal Procedure now constitutes the right to a public authority to file as a victim of proof of claim in public law for determination of financial obligations in public law claimed from the accused, if the factual circumstances which are the basis for such obligation overlap in a substantial part with the facts of the criminal offence which proceedings are conducted. Aforesaid amendment concerns tax offences but also benefit fraud cases. This master's thesis is based on tax offences. The aforementioned proof of claim in public law may be filed by an administrative authority who would be entitled to determine the same financial obligation in administrative procedure. Estonian Tax and Customs Board is one of the administrative bodies. Previous amendment and regulation enabled to file a civil action in criminal proceedings or in administrative proceedings, which caused unnecessary dual procedure. The novelty of the new regulation of the proof of claim in public law gives rise to a number of procedural problems, which the author of this master's thesis analysed.

The first problem is related to the distinction between notice of assessment and proof of claim in public law. Estonian Tax and Customs Board as a tax authority prepares in an administrative procedure a notice of assessment to assess tax. A notice of assessment is an administrative act. Tax authority can make a liability decision to collect tax arrears from a third party who is liable for the performance of obligations of a taxpayer or withholding agent pursuant to law. Notice of assessment and liability decision have the same requirements for its contents. Proof of claim in public law is not regarded as an administrative act but has very similar requirements as the aforementioned acts. A proof of claim in public law may be filed by an administrative authority who would be entitled to determine the same financial obligation in administrative procedure. If tax authority is not able to make a notice assessment or a liability decision, then there is no opportunity to file a proof of claim in public law, because administrative authority is not able to determine the financial obligation in administrative procedure. Therefore, tax authority must make a liability decision before tax liability is terminated.

Secondly, the court shall resolve the issue of a proof of claim in public law while making a judgment. For the judgement to be enforceable, the conclusion of a judgement must adjudicate the claims of the parties clearly and unambiguously. The conclusion should be clearly understandable and enforceable even without the text of the rest of the judgment. Since tax offences are related to a long period, this could strain the conclusion of a judgement. On the other hand, the court should not state with one sentence, that the proof of claim in public law is

satisfied since it does not clarify the amount for each tax period. Likewise, the court cannot rely on or refer in its decision to the accounting for taxation purposes in the proof of claim in public law, since it is valid only when court finds the accused guilty of all charges (a full conviction).

Third problem arises when property is being seized. The objective of seizure of property is to secure a proof of claim in public law to the extent of assets. Seizure of property limits the rights of ownership of a person, usually a suspect. Even though the suspect cannot use or dispose of its assets, interest will not stop until the assets are paid to the account intended for that purpose, i.e. prepayment account. Seizure of property means recording the property and preventing the transfer of it. The suspect must give consent for the assets to be transferred to the prepayment account.

In the case of a division of suspected or accused legal entity, if a legal person divides into two legal persons and transfers the assets to the recipient company, it is possible to avoid criminal liability. The new company does not have the legal capacity in the time of the crime and, therefore is not capable of guilt and cannot be held criminally liable for the actions of the dividend company. This is a way for a legal person to avoid criminal liability but not proprietary liability. The new company can be involved as a civil defendant in the proceedings since it bears proprietary liability pursuant to law for damage caused to a victim. The Estonian Tax and Customs Board as a victim can file a civil action against a defendant. The Code of Criminal Procedure does not expressly allow to file a proof of claim in public law against a defendant.

Refusal to hear proof of claim in public law gives rise to the last issue. The prosecutor's office has the right to return a proof of claim in public law to the victim in the case if it is necessary for the expeditious adjudication of the criminal matter. The prosecutor's office has the same right in when a civil action or proof of claim in public law is inadmissible or unfounded in full or in a substantial part. In this way, the prosecutor's office guarantees the efficiency of criminal procedure. At the same time, it is not possible to apply settlement proceedings without the consent of the victim. Refusal to hear a civil action or proof of claim in public law gives the victim the right to file the same claim exempt from state fees by way of civil proceedings or administrative proceedings or collection of the obligation which was the basis for the proof of claim in public law in administrative proceedings. However, other requirements are set out in tax proceedings for collection of evidence. Evidence collected in an offence proceeding can only be used in a tax proceeding if it is permitted by law in tax proceedings. Evidence based on information obtained by surveillance activities cannot be used in tax proceedings. Therefore,

the Estonian Tax and Customs Board is not able to file a claim in the same amount in tax proceedings.

In the introduction of this master's thesis, the author set out the aim to determine whether the new institute – proof of claim in public law reduces the workload of public authorities. The right of a victim to file a proof of claim in public law has given the Estonian Tax and Customs Board opportunity to avoid administrative proceedings. Therefore, it is obvious this new institute has had a positive impact and reduced dual proceedings, i.e. criminal and administrative proceedings. This has not influenced county courts or criminal courts in general since criminal courts have always conducted proceedings in tax offences. The proof of claim in public law does not force the judge to decide on administrative matters insofar as the claim is based on an act which is the object of the criminal proceedings and the factual circumstances overlap in a substantial part with the facts of the criminal offence proceeded.

(kuupäev)

(allkiri)

KASUTATUD MATERJALID

1. A. Tubin. Vastutusotsus ja selle koostamise eeldused. – Maksumaksja, 2014, nr 5. Kättesaadav arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1707> (15.04.2018).
2. AS Merko Ehitus (reg-kd 10068022) jagunemiskava. Kättesaadav arvutivõrgus: <http://group.merko.ee/wp-content/uploads/2014/04/AS-Merko-Ehitus-jagunemiskava-EST.pdf> (12.04.2018).
3. E. Kergandberg, M. Sillaots. Kriminaalmenetlus. Tallinn: Juura 2006.
4. E. Kergandberg, P. Pikamäe. Kriminaalmenetluse seadustik. Komm vlj. Tallinn: Juura 2012.
5. Euroopa Nõukogu 15. märtsi 2001.a raamotsus ohvrite seisundi kohta kriminaalmenetluses (2001/220/JSK).
6. J. Jõgi, K. Uiibo. Maksuintressi kohane määr. Juridica 2017/IV.
7. J. Sarv. Haginõuded kriminaalmenetluses. Juridica 2011/V.
8. J. Sootak, P. Pikamäe. Karistusseadustik. Kommenteeritud väljaanne. 4. trükk. Tallinn: Juura 2015.
9. K. Kübard, K. Ambrozevits. Maksuhalduri diskretsiooniõigus versus riigiabi. Juridica 2017/IV.
10. K. Lind. Maksusaladus kehtivas õiguses. Juridica 2009/VII.
11. K. Lorents, V. Lopman. Vastutusotsus. Äriühingu juhatuse liikme maksuõiguslik vastutus äriühingu maksuvõla eest. Juridica 2013/II.
12. K. Lorents. Kahjunõue hagimenetluses või maksunõue maksumenetluses? – Maksumaksja, 2013, nr 8. Kättesaadav arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1571> (16.04.2018).
13. L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid. Tartu: Eesti Maksumaksjate liit, 2017.
14. L. Lehis. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2012.
15. Maksu- ja Tolliameti koduleht. Ameti tutvustus. Kättesaadav arvutivõrgus: <https://www.emta.ee/et/kontaktid-ja-ametist/ameti-struktuurulesanded-strateegia/tutvustus-ja-struktuur> (13.04.2018).
16. Maksu- ja Tolliameti koduleht. Juriidilise osakonna põhimäärus. Kättesaadav arvutivõrgus: <https://www.emta.ee/et/ameti-struktuur-ulesanded-strateegia/tutvustus-ja-struktuur/struktuuriuksuste-pohimaarused-0> (13.04.2018).

17. Maksu- ja Tolliameti koduleht. Maksuauditi osakonna põhimäärus. Kättesaadav arvutivõrgus: <https://www.emta.ee/et/ameti-struktuur-ulesanded-strateegia/tutvustus-ja-struktuur/struktuuriuksuste-pohimaarused-1> (13.04.2018).
18. Maksu- ja Tolliameti koduleht. Maksude osakonna põhimäärus. Kättesaadav arvutivõrgus: <https://www.emta.ee/et/ameti-struktuur-ulesanded-strateegia/tutvustus-ja-struktuur/struktuuriuksuste-pohimaarused/maksude> (13.04.2018).
19. Maksu- ja Tolliameti koduleht. Uurimisosakonna põhimäärus. Kättesaadav arvutivõrgus: <https://www.emta.ee/et/ameti-struktuur-ulesanded-strateegia/tutvustus-ja-struktuur/struktuuriuksuste-pohimaarused-7> (13.04.2018).
20. Maksuseminar. Avalik-õiguslikud nõuded ja kriminaaltulu konfiskeerimine maksukriminaalasjades. MTA koolitus 17.11.2016 (koolitusmaterjal autori valduses).
21. T. Kriiseman ja M. Vahing-Mõttus. Avalik-õiguslik nõudeavaldus kriminaalmenetluses. MTA koolitus 04.04.2018 (koolitusmaterjal autori valduses).
22. T. Olev. Juriidilise isiku kriminaalvastutus jagunemisel. Magistritöö. Juhendaja P. Pikamäe, J. Sootak. Tallinn: Tartu Ülikool 2015.
23. Vabariigi Valitsuse 09.12.2013 algatatud karistusseadustiku muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu seletuskiri (554 SE).
24. Vabariigi Valitsuse 14.09.2015 algatatud kriminaalmenetluse seadustiku muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu seletuskiri (80 SE).
25. Õiguskantsleri seisukoht 15.08.2016 nr 6-1/160934/1603336.
26. Õiguskantsleri seisukoht 18.11.2013 nr 6-1/120082/1304853.

Kasutatud normatiivmaterjal

27. Halduskohtumenetluse seadustik. – RT I, 28.11.2017, 3.
28. Haldusmenetluse seadus. – RT I, 28.12.2017, 21.
29. Inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsioon. - RT II, 2010, 14, 54.
30. Karistusseadustik. – RT I, 30.12.2017, 29.
31. Kohalike maksude seadus. – RT I, 07.06.2013, 5.
32. Kriminaalmenetluse seadustik. – RT I, 05.12.2017, 8.
33. Kriminaalmenetluse seadustik. – RT I, 17.12.2015, 11.
34. Maksu- ja Tolliameti põhimäärus. – RT I, 26.01.2018, 3.

- 35. Maksukorralduse seadus. – RT I, 28.12.2017, 37.
- 36. Riigilõivuseadus. – RT I, 07.03.2018, 3.
- 37. Riiklike maksude maksuhalduri poolt hallatavate nõuete ja kohustuste arvestusse kandmise, tasumise ja tagastamise kord. – RT I, 15.12.2017, 11.
- 38. Tsiviilkohtumenetluse seadustik. – RT I, 04.07.2017, 31.
- 39. Tsiviilkohtumenetluse seadustik. – RT I, 04.07.2017, 31.
- 40. Tsiviilseadustiku üldosa seadus. – RT I, 20.04.2017, 21.
- 41. Vabariigi Valitsuse seadus. – RT I, 28.12.2017, 19.
- 42. Võlaõigusseadus. – RT I, 31.12.2017, 8.
- 43. Väärteomenetluse seadustik. – RT I, 30.12.2017, 22.
- 44. Äriseadustik. – RT I, 17.11.2017, 22.

Kasutatud kohtupraktika

Euroopa Inimõiguste kohtupraktika

- 45. EIK 22.01.2009 Dinchev vs. Bulgaaria.

Riigikohtu praktika

- 46. RKHKo 02.02.2018, 3-15-2813 (3-3-1-40-17).
- 47. RKKKo 02.04.2018, 4-16-9132.
- 48. RKKKo 04.05.2016, 3-1-1-35-16.
- 49. RKHKo 14.12.2016, 3-3-1-77-16.
- 50. RKHKo 08.04.2015, 3-3-1-9-15.
- 51. RKKKo 13.04.2015, 3-1-1-20-15.
- 52. RKKKo 11.05. 2015, 3-1-1-39-15.
- 53. RKKKm 13.05.2015, 3-1-1-41-15.
- 54. RKKKo 17.06.2015, 3-1-1-54-15.
- 55. RKKKo 18.06.2015, 3-1-1-55-15.

56. RKKKm 15.06.2015, 3-1-1-52-15.
57. RKKKo 29.10.2015, 3-1-1-83-15.
58. RKKKo 20.01.2014, 3-1-1-133-13.
59. RKKKo 27.03.2014, 3-1-1-13-14.
60. RKKKo 28.05.2014, 3-1-1-131-13.
61. RKHKm 09.06.2014, 3-3-1-24-14.
62. RKKKo 30.06.2014, 3-1-1-14-14.
63. RKKKm 02.12.2014, 3-1-1-84-14.
64. RKEKo 22.02.2014, 3-1-1-106-12.
65. RKTko 25.02.2013, 3-2-1-188-12.
66. RKKKo 22.03.2013, 3-1-1-28-13.
67. RKKKo 04.04.2013, 3-1-136-13.
68. RKKKo 31.05.2013, 3-1-1-108-12.
69. RKKKo 11.12.2013, 3-1-1-92-13.
70. RKKKo 16.12.2013, 3-1-1-113-13.
71. RKHKo 19.12.2013, 3-3-1-37-13.
72. RKHKo 13.02.2012, 3-3-1-79-11.
73. RKKKm 20.02.2012, 3-1-1-1-12.
74. RKKKo 13.06.2012, 3-1-1-69-12.
75. RKKKo 23.03.2012, 3-1-1-22-12.
76. RKHKo 12.12.2012, 3-3-1-23-12.
77. RKKKm 17.12.2012, 3-1-1-118-12.
78. RKKKo 23.02.2011, 3-1-1-105-10.
79. RKHKo 30.03.2011, 3-3-1-98-10.
80. RKKKm 11.04.2011, 3-1-1-97-10.

81. RKHKo 24.05.2011, 3-3-1-24-11.
82. RKKKo 04.05.2011, 3-1-1-25-11.
83. RKKKo 17.08.2011, 3-1-1-57-11.
84. RKKKo 14.12.2011, 3-1-1-89-11.
85. RKKKo 28.01.2010, 3-1-1-79-09.
86. RKKKo 29.01.2010, 3-1-1-82-09.
87. RKKKo 14.04.2010, 3-1-1-3-10.
88. RKKKo 18.06. 2010, 3-1-1-43-10.
89. RKKKo 02.11.2010, 3-1-1-85-10.
90. RKKKo 16.11.2010, 3-1-1-83-10.
91. RKKKo 06.10.2010, 3-1-1-82-10.
92. RKKKo 02.01.2009, 3-1-1-73-08.
93. RKKKo 18.03.2009, 3-1-1-7-09.
94. RKKKm 22.06.2009, 3-1-1-47-09.
95. RKKKo 24.09.2009, 3-1-1-61-09.
96. RKKKo 02.10.2009, 3-1-1-73-09.
97. RKHKo 22.10.2009, 3-3-1-58-09.
98. RKTko 24.11.2009, 3-2-1-123-09.
99. RKHKo 30.11.2009, 3-1-1-101-09.
100. RKHKo 04.12.2009, 3-3-1-75-09.
101. RKHKo 09.12.2009, 3-3-1-67-09.
102. RKKKo 28.01.2008, 3-1-1-60-07.
103. RKKKo 28.01.2008, 3-1-1-47-07.
104. RKKKo 07.05.2008, 3-1-1-13-08.
105. RKÜKo 16.05.2008, 3-1-1-88-07.

106. RKKKo 09.09.2008, 3-1-1-47-08.
107. RKKKo 22.09.2008, 3-1-1-48-08.
108. RKKKo 03.10.2008, 3-1-1-35-08.
109. RKKKo 03.10.2008, 3-1-1-42-08.
110. RKKKo 01.12.2008, 3-1-1-61-08.
111. RKKKo 12.02.2007, 3-1-1-94-06.
112. RKKKo 05.04.2007, 3-1-1-4-07.
113. RKHKo 06.06.2007, 3-3-1-25-07.
114. RKKKo 01.03.2006, 3-1-1-142-05.
115. RKKKo 27.03.2006, 3-1-1-157-05.
116. RKKKo 08.09.2006, 3-1-1-60-06.
117. RKHKo 07.12.2006, 3-3-1-63-06.
118. RKKKo 18.04.2005, 3-1-1-19-05.
119. RKKKo 28.04.2005, 3-1-1-29-05.
120. RKKKo 19.05.2005, 3-1-1-43-05.
121. RKKKo 01.06.2005, 3-1-1-39-05.
122. RKKKo 09.06.2005, 3-1-1-52-05.
123. RKKKo 09.09.2005, 3-1-1-69-05.
124. RKKKo 25.03.2004, 3-1-1-136-03.
125. RKHKo 28.06.2004, 3-3-1-30-04.
126. RKKKo 25.09.2003, 3-1-1-101-03.
127. RKKKo 09.12.2003, 3-1-1-146-03.
128. RKHKo 19.06.2002, 3-3-1-26-02.
129. RKEKm 12.11.2002, 3-3-4-7-02.
130. RKKKo 20.04.1999, 3-1-1-41-99.

131. RKKKo 29.10.1996, 3-1-1-113-96.

Ringkonnakohtu praktika

132. TlnRnKm 05.08.2015, 1-15-5591.

Maakohtu praktika

133. HMKo 19.11.2012, 1-10-13292.

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina, Anna-Maria Rahamägi

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose

„Maksu-ja Tolliameti positsioon maksualaste süütegude menetlemisel“,

mille juhendaja on Anna Markina ning kaasjuhendaja Katrin Mikenberg,

1.1. reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;

1.2. üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace'i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.

2. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.

3. kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Tallinnas, **23.04.2018**